



UNIWERSYTET W BIAŁYMSTOKU
WYDZIAŁ PRAWA
Katedra Prawa Podatkowego

Nieodpłatność w prawie podatkowym
mgr Piotr Konrad Skalimowski

**Rozprawa doktorska napisana pod
kierunkiem naukowym
prof. dr. hab. Leonarda Etela**

Białystok 2021

SPIS TREŚCI

WYKAZ SKRÓTÓW	5
Wstęp	7
Rozdział I. Nieodpłatność w prawie cywilnym	13
1. Uwagi ogólne	13
2. Pojęcie czynności prawnych o charakterze nieodpłatnym	15
2. 1. Czynności prawne odpłatne i nieodpłatne	15
2. 2. Charakter czynności prawnych nieodpłatnych	20
2. 3. Cywilnoprawna ochrona oraz skutki czynności prawnych nieodpłatnych	22
3. Nieodpłatność a brak ekwiwalentności świadczeń	26
3. 1. Czynność prawna nieodpłatna a świadczenie nieodpłatne	26
3. 2. Ekwiwalentność świadczeń	30
3. 3. Odpłatność a ekwiwalentności świadczeń	35
4. Autonomia woli stron stosunku zobowiązaniowego w zakresie nieodpłatności	36
4. 1. Swoboda kształtowania stosunku zobowiązaniowego w prawie cywilnym	36
4. 2. Zakres swobody stron w zakresie nieodpłatności	39
4. 3. Uprawnienia organów podatkowych w zakresie badania treści czynności prawnych	41
5. Podsumowanie	48
Rozdział II. Nieodpłatność i częściowa odpłatność danin publicznych	50
1. Uwagi ogólne	50
2. Teoretyczne, normatywne i orzecznicze koncepcje definicji podatku	51
3. Istota podatku jako świadczenia nieodpłatnego	64
3. 1. Podatkowe i ekonomiczne teorie dotyczące nieodpłatnego charakteru podatku	64
3. 1. 1. Koncepcja odpłatności ogólnej podatku	64
3. 1. 2. Ekwiwalentność świadczeń jako koncepcja legitymizująca pobór podatków	69
4. Nieodpłatność a podatek i opłata publicznoprawną	71
4. 1. Opłata jako świadczenie publicznoprawne o charakterze odpłatnym	71
4. 2. Nieodpłatność i wzajemność świadczeń jako kryteria podziału danin publicznych	75
4. 3. Opłaty o charakterze częściowo odpłatnym i częściowo nieodpłatnym	79
4. 4. Przykłady normatywnego ujęcia kategorii nieodpłatności w ustawodawstwach innych państw	87
5. Definicja podatku i opłaty w projekcie nowej Ordynacji podatkowej	88
6. Podsumowanie	90

Rozdział III. Zdarzenia nieodpłatne jako przedmiot opodatkowania	93
1. Uwagi ogólne	93
2. Obowiązujący stan normatywny w zakresie opodatkowania zdarzeń o charakterze nieodpłatnym	96
2. 1. Opodatkowanie nieodpłatnego przyrostu majątku	96
2. 1. 1. Podatek od spadków i darowizn	96
2. 1. 2. Podatek dochodowy od osób prawnych	114
2. 2. Opodatkowanie nieodpłatnych czynności prawnych	123
2. 3. Opodatkowanie przychodu otrzymanego nieodpłatnie	136
2. 3. 1. Podatek dochodowy od osób fizycznych	136
2. 3. 2. Podatek dochodowy od osób prawnych	161
2. 4. Opodatkowanie nieodpłatnej dostawy towarów i nieodpłatnego świadczenia usług w podatku od towarów i usług	175
2. 5. Podatek akcyzowy	201
2. 6. Podatki i opłaty lokalne	210
3. Opodatkowanie zdarzeń nieodpłatnych w ustawodawstwach wybranych państw	215
3. 1. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej	215
3. 2. Republika Federalna Niemiec	219
3. 3. Federacja Rosyjska	222
3. 4. Republika Austrii	226
4. Podsumowanie	228
Rozdział IV. Podstawa opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych	231
1. Uwagi ogólne	231
2. Wartość nieodpłatnie otrzymanych rzeczy, praw i świadczeń	233
2. 1. Zasady ustalania wartości zdarzeń nieodpłatnych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych	233
2. 2. Zasady ustalania wartości zdarzeń nieodpłatnych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych	236
2. 3. Zasady ustalania wartości zdarzeń nieodpłatnych w ustawie o podatku od spadków i darowizn	241
2. 4. Zasady ustalania wartości zdarzeń nieodpłatnych w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych	243
3. Cena nabycia nieodpłatnie przekazanych towarów i świadczenia nieodpłatnych usług	244
3. 1. Zasady ustalania podstawy opodatkowania nieodpłatnej dostawy towarów i świadczenia usług w ustawie o podatku od towarów i usług	244
3. 2. Zasady ustalania podstawy opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych w ustawie o podatku akcyzowym	249

4. Ryczałtowe określenie wartości nieodpłatnego przysporzenia	250
5. Nabycie rzeczy, praw lub świadczeń poniżej ich wartości lub ceny rynkowej jako kryterium uznania zdarzenia za nieodpłatne	253
6. Podsumowanie	257
Rozdział V. Regulacje międzynarodowego prawa podatkowego w zakresie opodatkowania zdarzeń o charakterze nieodpłatnym	261
1. Uwagi ogólne	261
2. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku	262
2. 1. Źródła dochodu	262
2. 2. Pojęcie „innego dochodu” w rozumieniu art. 21 ust. 1 Modelu Konwencji OECD	266
2. 3. Częściowa odpłatność na gruncie Modelu Konwencji OECD	269
2. 4. Opodatkowanie zdarzeń o charakterze nieodpłatnym w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania	271
3. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania spadków i darowizn	273
4. Opodatkowanie spadków i darowizn w prawie Unii Europejskiej	280
4. 1. Zagadnienie naruszenia zasady swobodnego przepływu kapitału w przypadku transgranicznego nabycia spadków i darowizn między państwami członkowskimi UE	280
4. 2. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie opodatkowania spadków i darowizn	282
4. 3. Prace legislacyjne w zakresie opodatkowania spadków i darowizn w prawie Unii Europejskiej	286
4. 4. Krajowe regulacje państw członkowskich Unii Europejskiej w zakresie opodatkowania spadków i darowizn	292
4. 4. 1. Znaczenie podatku od spadków i darowizn w państwach członkowskich Unii Europejskiej	292
4. 4. 2. Republika Federalna Niemiec	295
4. 4. 3. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej	298
4. 4. 4. Republika Austrii	301
4. 4. 5. Szwecja	302
5. Podsumowanie	306
Wnioski	309
BIBLIOGRAFIA	319

WYKAZ SKRÓTÓW

CBOSA	- Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Dz. U.	- Dziennik Ustaw
ETS	- Europejski Trybunał Sprawiedliwości
G. Praw.	- Gazeta Prawna
k.c.	- ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz. U. 1964 Nr 16 poz. 93
k.p.c.	- ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, Dz. U. 1964 Nr 43 poz. 296
KPP	- Kwartalnik Prawa Podatkowego
MAI	- Multilateralne Porozumienie Inwestycyjne (ang. <i>Multilateral Agreement on Investment</i>)
M. Pod.	- Monitor Podatkowy
M. Praw.	- Monitor Prawniczy
MK OECD	- Model Konwencji OECD
NSA	- Naczelny Sąd Administracyjny
OECD	- Organizacja Współpracy Gospodarczej i Rozwoju
o.p.	- ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. 2019 r. poz. 900
OSA	- Orzecznictwo Sądów Apelacyjnych
ONCP	- Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izby Cywilnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNC	- Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna
OSPİKA	- Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
OTK	- Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
PiP	- Państwo i Prawo
POP	- Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	- Przegląd Podatkowy
PPH	- Przegląd Prawa Handlowego
Pr. Gosp.	- Prawo Gospodarcze
RPES	- Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
SA	- Sąd Apelacyjny
SN	- Sąd Najwyższy

TS UE	- Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
TFUE	- Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. U. UE C 326/47
u.p.d.o.f.	- ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 2019 r. poz. 1387
u.p.d.o.p.	- ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 1992 Nr 21 poz. 86 ze zm.
u.p.t.u.	- ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. 2004 Nr 54 poz. 535 ze zm.
u.p.s.d. -	- ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz. U. 1983 Nr 45 poz. 207 ze zm.
u.p.c.c. -	- ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz.U. 2000 Nr 86 poz. 959 ze zm.
u.p.o.l.	- ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. 1991 Nr 9, poz. 31 ze zm.
u.p.a.	- ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, Dz. U. 2009 Nr 3 poz. 11 ze zm.
WSA	- wojewódzki sąd administracyjny
ZNSA	- Zeszyty Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wstęp

Zagadnienie nieodpłatności w prawie podatkowym w pierwszej kolejności przywodzi na myśl rozważania dotyczące opodatkowania otrzymanych nieodpłatnie świadczeń na gruncie ustaw o podatkach dochodowych od osób fizycznych i prawnych. Skojarzeniu takiemu nie można odmówić zasadności. Do chwili obecnej w bazach orzeczeń sądów administracyjnych i interpretacji podatkowych opublikowano już ponad siedemnaście tysięcy wyroków oraz przeszło dwadzieścia tysięcy interpretacji indywidualnych prawa podatkowego, które w swojej treści odnoszą się do tej tematyki¹. Nieodpłatne świadczenia jako przedmiot opodatkowania, ale również jako temat analiz, komentarzy, sporów doktrynalnych, orzeczniczych i interpretacyjnych niemal od początku funkcjonowania obowiązujących ustaw o podatkach dochodowych zajęły wysokie miejsce na liście teoretycznych i praktycznych rozważań z którymi mierzyło się prawo podatkowe². Wydawać by się jednak mogło, że tak wysokie miejsce jest niezasłużone, zaś ilość poświęconego do tej pory czasu i miejsca w publikacjach naukowych nieadekwatna do rangi problemu. Nieodpłatne świadczenia są bowiem jedynie częścią i to wcale nie najistotniejszą z punktu widzenia zakresu przedmiotowego norm podatkowych. Rzecz w tym, że nieodpłatność w prawie podatkowym nie sprowadza się jedynie do opodatkowania nieodpłatnych świadczeń na gruncie ustaw regulujących opodatkowanie dochodu. Gdyby tak było, można poprzestać na wskazaniu monografii poświęconych tej tematyce, odwołać się do wydanych uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego i kluczowych wyroków Trybunału Konstytucyjnego, które skutkowały wypracowaniem - w pewnym stopniu ugruntowanej - linii orzeczniczej ułatwiającej interpretację i stosowanie przepisów podatkowych w tym zakresie. Tematyka badań podjęta w niniejszej rozprawie obejmuje i opisuje więc zagadnienie opodatkowania nieodpłatnych świadczeń jako jednego z elementów aktualnego stanu prawnego, jednak celem pracy jest ujęcie całości problematyki nieodpłatności w prawie podatkowym.

Zarówno obrót prawny jak i gospodarczy, to w przeważającej mierze zdarzenia i czynności odpłatne, gdzie celem uczestników obrotu jest dokonanie przysporzeń, wymiana dóbr i usług możliwie jak najbardziej ekwiwalentnych w swej wartości. Nie oznacza to jednak, że zdarzenia i czynności nieodpłatne stanowią nieistotny margines obrotu prawnego i gospodarczego, który nie wyma-

¹ Powołane w pracy orzeczenia sądów administracyjnych oraz interpretacje podatkowe, w przypadku braku powołania innego publikatora, zostały zamieszczone w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych pod adresem <http://www.orzecznia.nsa.gov.pl> oraz bazie interpretacji indywidualnych pod adresem <https://sip.mf.gov.pl>.

² Wystarczy wskazać, że już w 1995 r. NSA w drodze uchwały z dnia 13 maja 1999 r., FPS 3/99 wskazał, że zwrot kosztów przejazdu przysługujący sędziemu na podstawie art. 75 § 2 ustawy z dnia 20 czerwca 1985 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych nie jest przychodem z nieodpłatnych świadczeń ze stosunku służbowego w rozumieniu art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

ga szerszego omówienia i analizy. Obserwacja wzrastającego znaczenia różnego rodzaju zdarzeń ekonomicznych, w szczególności w ramach profesjonalnego obrotu gospodarczego w ostatnich latach usprawiedliwia postawienie tezy, że różnorodnej przysporzenia o charakterze nieodpłatnym stanowią coraz wyraźniejszą część funkcjonowania gospodarki. Konstatacja ta wpłynęła na wybór podjętej tematyki badań w dysertacji. Zaznaczyć przy tym należy, że nie chodzi tu tylko o najbardziej popularne gratyfikacje rzeczowe lub pieniężne otrzymywane przez nabywców w akcjach marketingowych i promocyjnych, nieodpłatne świadczenia otrzymywane przez pracowników w ramach pracowniczych programów motywacyjnych, czy też inne formy bezpłatnego wynagrodzenia kontrahentów lub klientów zachęcające do dalszego nabywania oferowanych dóbr. Problematyka, którą podjęto w niniejszej pracy to również zagadnienia opodatkowania nieodpłatnie ustanowionej służebności gruntowych przesyłu z których korzystają przedsiębiorstwa energetyczne, gdzie zagadnienie właściwej interpretacji nieodpłatności w zasadzie do chwili obecnej nie doczekało się rozstrzygnięcia tak na gruncie normatywnym jak i w praktyce orzeczniczej, a także tych wszystkich nieodpłatnych przysporzeń i korzyści, które nie występują między profesjonalnymi uczestnikami obrotu prawnego, a które skutkują powstaniem obowiązku podatkowego.

Pojęcie nieodpłatności rozumiane jest możliwie szeroko jako wszelkie nieodpłatne zdarzenia i zjawiska o charakterze gospodarczym oraz czynności prawne dokonane pod tytułem darmym, które stanowią z woli ustawodawcy przedmiot opodatkowania. Tak zakreślony obszar badawczy obejmuje więc nie tylko nieodpłatnie osiągnięty przez podatnika dochód w rozumieniu ustaw o podatkach dochodowych, lecz również nieodpłatny przyrost majątku, podatkowe skutki zdarzeń o charakterze nieodpłatnym na gruncie podatków od towarów i usług i podatku akcyzowym. Omówienia w pracy wymagają także akty normatywne prawa podatkowego, które pomimo tego, że nie odnoszą się wprost do zdarzeń lub czynności nieodpłatnych, takim pojęciem posługują się lub do niego się odwołują. Zakresem tematyki badawczej zostały objęte również zdarzenia nieodpłatne w obrocie transgranicznym, albowiem międzynarodowe nabycia spadków (darowizn) przez osoby fizyczne i prawne stanowią już dość powszechny element krajobrazu prawnego i gospodarczego. Nie mniej istotna ze względu na wybór tematyki pracy była problematyka pojęcia nieodpłatności, które nierozzerwalnie związane jest z kategorią prawną podatku i które go definiuje. Analiza w tym zakresie poczyniona została w pracy w kontekście innych danin, w szczególności opłaty publicznoprawnej.

Obecny stan badań omawianej tematyki sprowadza się do punktowych analiz obejmujących wąskie spektrum zagadnień³. Przyczynkiem do ich podejmowania były zazwyczaj mniej lub bardziej trafne tezy orzecznicze, gdyż stan prawny odnoszący się do opodatkowania zdarzeń i czynności nieodpłatnych nie zmieniał się w istotniejszym zakresie na przestrzeni ostatnich lat tak w prawie polskim jak i w regulacjach międzynarodowych. Tematyka nieodpłatności w prawie podatkowym, obejmująca całościowe wyjaśnienie pojęcia nieodpłatności w systemie prawa oraz jego specyfiki w prawie podatkowym, zakresu opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych w poszczególnych ustawach podatkowych, a także prawnomiędzynarodowych i unijnych regulacji dotyczących opodatkowania nieodpłatnych zdarzeń i przysporzeń majątkowych nie była dotychczas poruszana w piśmiennictwie. Można stwierdzić, że zagadnienia których przedmiotem były zdarzenie lub czynność o charakterze nieodpłatnym było analizowane *a caus ad casum*. Chociaż należy docenić wkład literatury i piśmiennictwa oraz bogaty dorobek orzeczniczy w wyjaśnieniu pojęć nieodpłatności i opodatkowania wszelkiego rodzaju zjawisk nieodpłatnych to trzeba mieć na uwadze także to, że fragmentaryczne oceny prawne nie tworzą całości pozwalającej na wyprowadzenie wniosków o charakterze uniwersalnym, tak co do prawa podatkowego jak i co do całego systemu prawa. W istocie więc dotychczasowe badanie pojęcia nieodpłatności, czy to w kontekście oceny podatkowego lub niepodatkowego charakteru daniny, czy też opodatkowania konkretnego zdarzenia gospodarczego na płaszczyźnie ustawy podatkowej było dokonywane w odniesieniu do już zaistniałego stanu faktycznego, który był przedmiotem rozstrzygnięcia sądowego. Pomimo licznych perypetii związanych z opodatkowaniem osławionych już nieodpłatnych świadczeń na gruncie ustaw o podatkach dochodowych, do tej pory nie przeprowadzono szerszej dyskusji nad koniecznością wprowadzenia zmian normatywnych. Trudno bowiem uznać, aby wprowadzone od 2015 r. regulacje dotyczące ryczałtowego ustalenia wysokości nieodpłatnego świadczenia pracownika z tytułu wykorzystywania do celów prywatnych służbowego samochodu czyniły w istotniejszym stopniu zadość uporządkowaniu i wyjaśnieniu przedmiotowej problematyki. Pojęcie nieodpłatności definiujące podatek jako daninę publicznoprawną z jednej strony oraz jako przedmiot opodatkowania w prawie krajowym, unijnym i międzynarodowym z drugiej, nie doczekało się jeszcze opracowania, pomimo, że waga problematyki była sygnalizowana w kontekście jednostkowo poruszanych wypowiedzi piśmiennictwa.

Poruszana problematyka będzie dotyczyła zatem pojęcia nieodpłatności w prawie podatkowym. Tak sformułowany temat choć szeroki, pozwala na przekrojową analizę omawianej problematyki, która nie sprowadza się jedynie do opodatkowania nieodpłatnych zjawisk gospodarczych na

³ Istotną pozycją w zakresie podatków dochodowych jest monografia J. Grabarczyka, *Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń*, Warszawa 2009.

płatności poszczególnych ustaw podatkowych i interpretacji wybranych norm materialnego prawa podatkowego. Tym samym uzasadnione jest postawienie hipotezy głównej (zasadniczej) oraz hipotez szczegółowych (uzupełniających).

Hipotezą główną jest brak jednolitego rozumienia pojęcia nieodpłatności w prawie podatkowym. Natomiast pierwszą hipotezą szczegółową jest twierdzenie, że definiowanie podatku jako świadczenia nieodpłatnego nie oddaje w pełni jego istoty, innymi słowy pojęcie nieodpłatności w nadanym w prawie znaczeniu może nie być przydatne w identyfikacji daniny publicznoprawnej jako podatku. Drugą hipotezą uzupełniającą jest przypuszczenie, że aktualny stan prawny - zarówno krajowy, unijny i międzynarodowy - dotyczący opodatkowania zdarzeń gospodarczych i czynności nieodpłatnych w zakresie dwóch elementów zmiennych podatku, a mianowicie przedmiotu opodatkowania oraz ustalenia podstawy opodatkowania nie reguluje przedmiotowej materii w sposób jasny, precyzyjny oraz nie istnieje jednolita interpretacja przedmiotowych norm. Trzecią hipotezą uzupełniającą jest przyjęcie, że opodatkowanie zdarzeń nieodpłatnych może być uzasadnione i konieczne. Celem rozprawy jest ustalenie znaczenia pojęcia nieodpłatności, którym posługuje się ustawodawca na gruncie prawa podatkowego w poszczególnych ustawach.

Praca składa się z pięciu rozdziałów głównych oraz podrozdziałów. Pierwszy rozdział ma charakter uwag wprowadzających i teoretycznych do omawianej tematyki. Poświęcony jest on rozumieniu pojęcia nieodpłatności w prawie cywilnym jako tej gałęzi prawa, która najszerzej odnosi się do problematyki pojęcia nieodpłatności i wyjaśnia czym są czynności prawne nieodpłatne, jak należy interpretować nieodpłatność oraz nieodpłatne świadczenia w prawie prywatnym. Analiza powyższych zagadnień o charakterze rudymenarnym dla tytułu dysertacji jest niezbędna do czynienia dalszych rozważań w zakresie zagadnienia nieodpłatności w prawie podatkowym. Rozdział drugi stanowi omówienie definicji podatku jako świadczenia nieodpłatnego i dotyczy istotnych zagadnień związanych z pojęciami nieodpłatności, odpłatności częściowej oraz tak zwanej ogólnej odpłatności podatku i innych danin publicznych, w tym opłaty publicznoprawnej. Ta część pracy zawiera elementy teoretycznoprawne, lecz odnosi się także do aktualnego stanu prawnego. Rozdziały trzeci i czwarty stanowią najobszerniejszą część pracy i dotyczą analizy obowiązującego stanu prawnego w zakresie opodatkowania zdarzeń i czynności nieodpłatnych oraz ustalenia podstawy ich opodatkowania. W rozdziale trzecim przyjęto strukturę omówienia zjawisk nieodpłatnych poprzez wyodrębnienie trzech kategorii wedle których dokonano analizy poszczególnych norm ustawowych, a mianowicie opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku, opodatkowania nieodpłatnych czynności prawnych, opodatkowania nieodpłatnie osiągniętego dochodu oraz opodatkowania nieodpłatnego obrotu w podatku od towarów i usług. Odrębnego omówienia ze względu na zakres

przedmiotowy wymagały ustawa o podatku akcyzowym i ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Ostatni, piąty rozdział pracy to analiza unormowań międzynarodowych z punktu widzenia transgraniczności zdarzeń nieodpłatnych oraz stanu prawa Unii Europejskiej w zakresie opodatkowania nieodpłatnych zdarzeń gospodarczych i przysporzeń majątkowych.

Zwięzłego uzasadnienia wymaga opisanie ustawodawstw państw obcych w zakresie opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych w dwóch, oddzielnych rozdziałach. W rozdziale trzecim, po analizie obowiązującego, krajowego porządku prawnego w zakresie opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych przeprowadzono omówienie regulacji wybranych czterech państw (Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, Republiki Federalnej Niemiec, Federacji Rosyjskiej i Republiki Austrii) celem dokonania analizy prawno-porównawczej funkcjonowania innych niż polski, alternatywnych modeli i rozwiązań normatywnych opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych. Z kolei w rozdziale piątym poświęconym kwestii opodatkowania transgranicznego nabycia spadków i darowizn dokonano analizy rozwiązań normatywnych w zakresie opodatkowania spadków i darowizn obowiązujących w Republice Federalnej Niemiec, Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, Republice Austrii oraz Szwecji. Zabieg ten zmierzał do ukazania jak opodatkowanie nieodpłatnego nabycia spadków i darowizn w prawodawstwach różnych państw stanowi zagrożenie dla podwójnego opodatkowania w aspekcie międzynarodowym. Posłużenie się przykładem rozwiązań prawnych obowiązujących w wybranych krajach stanowi uzupełnienie przeprowadzonych badań o perspektywę komparatystyczną. Analiza wskazanych wyżej rozwiązań normatywnych w aspekcie opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych funkcjonujących w wybranych państwach pozwala wskazać na możliwe zróżnicowanie przyjętych regulacji w szczególności co do zakresu opodatkowania.

Uzasadnione było więc odniesienie się do modelu obowiązującego w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, w którym w sposób powszechny opodatkowuje się nieodpłatne świadczenia otrzymywane przez podatnika, przy czym ustawodawca brytyjski dokonuje precyzyjnego określenia, które konkretnie zdarzenia nieodpłatne podlegają opodatkowaniu i w jaki sposób określać należy ich podstawę opodatkowania. W zakresie opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku w drodze nabycia spadku lub darowizny, brytyjska ustawa podatkowa zawiera nietypowe i zasługujące na uwagę rozwiązania prawne, które nie występują w innych krajach. W niemieckim systemie prawa podatkowego opodatkowanie zdarzeń nieodpłatnych wydaje się być zbliżone do regulacji polskich ze względu na obowiązywanie ustaw o podatkach dochodowych oraz aktu prawnego obejmującego opodatkowanie spadków i darowizn. Zauważenia wymaga jednak fakt, że niemiecka ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych zawęża opodatkowanie nie-

odpłatnie otrzymanych przysporzeń do wskazanych kategorii. Tym samym, nie wyraża ona zasady powszechności opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych. Z kolei niemiecka ustawa o podatku od spadków i darowizn zawiera zamknięty katalog czynności zrównanych dla celów podatkowych z darowizną. W pracy powołano również przykład Kodeksu Podatkowego Federacji Rosyjskiej jako aktu prawnego regulującego całościowo prawo podatkowe w Rosji. Prawodawca rosyjski zdecydował się na opodatkowanie świadczeń rzeczowych, w tym również szczegółowo wskazanych w Kodeksie nieodpłatnie otrzymanych świadczeń pracowniczych. Ze względu na brak ustawy o podatku od spadków i darowizn, Kodeks ten reguluje opodatkowanie przypadków nieodpłatnego przyrostu majątku. Przeciwnieństwem powyższych rozwiązań normatywnych jest model austriacki, gdzie ustawy o opodatkowaniu dochodów osób fizycznych i prawnych pozostawiają poza swoim zakresem przedmiotowym nieodpłatne przysporzenia. Nadto, od 2008 r. w Austrii obowiązuje jedynie ustawa o rejestrowaniu darowizn, zaś nabycie spadku nie podlega opodatkowaniu. W celu ukazania ewolucji systemu opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku dokonano analizy zmian w ustawodawstwie szwedzkim na przestrzeni ostatnich kilkudziesięciu lat. Proces ten polegał na przejściu od wysokiego fiskalizmu do zniesienia podatku od spadków i darowizn.

Jako podstawową metodę badawczą przyjęto w pracy metodę dogmatyczno-prawną i opisową. Dodatkowo wykorzystano metodę teoretyczną w odniesieniu do zagadnień wstępnych i ogólnych, wprowadzających w tematykę pracy. Przedmiotem badań było bogate orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych, a także Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego oraz sądów powszechnych, natomiast w zakresie prawa unijnego przedmiotem badań było orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W zakresie porównania porządków prawnych obowiązujących w wyżej wymienionych państwach wykorzystano metodę prawnoporównawczą.

Rozdział I. Nieodpłatność w prawie cywilnym

1. Uwagi ogólne

Rozważanie wstępne poświęcone zagadnieniom nieodpłatności na gruncie prawa cywilnego, które poprzedzają analizę prawnopodatkową są uzasadnione co najmniej z trzech powodów. Po pierwsze, pojęcie nieodpłatności nie posiada w obecnym stanie prawnym definicji na płaszczyźnie prawa podatkowego. W tym zakresie każda wypowiedź ustawodawcy odwołująca się do sfery nieodpłatnych zdarzeń prawnych winna zostać zinterpretowana. Interpretacja ta polegać musi na odczytaniu pewnych cech charakterystycznych nieodpłatności jakie nadaje prawodawca w poszczególnych gałęziach prawa. Rozstrzygnięciu podlegać będzie następnie kwestia możliwości przyjęcia jednej, możliwie uniwersalnej kategorii nieodpłatności, która znajdzie zastosowanie nie tylko w prawie prywatnym ale w całym systemie prawa. Wyżej postawione pytanie, nasuwa jednak kolejne, dotyczące potencjalnej kolizji zakresowej przedmiotowego pojęcia. Innymi słowy, czy mimo zrekonstruowania znaczenia omawianego pojęcia w prawie cywilnym będzie ono z powodzeniem stosowane także w prawie podatkowym, czy też istnieją uzasadnione argumenty przemawiające za autonomicznym rozumieniem nieodpłatności w przypadku prawa podatkowego, uwzględniające przede wszystkim podstawowe zasady wykładni i interpretacji tekstu prawnego. Podkreślenia już w tym miejscu wymaga fakt, że zarówno szeroko pojęte prawo prywatne jak i prawo daninowe traktują nieodpłatne czynności prawne nieodpłatne i faktyczne nieodpłatne przysporzenia jako rodzaj wyjątku od reguły⁴. Co do zasady bowiem zarówno obrót prawny rozumiany jako dokonywane czynności prawne oraz wszelkie zdarzenia prawne, w tym gospodarcze wykazują element odpłatności w relacjach uczestników tego obrotu. Już sam katalog umów nazwanych Kodeksu cywilnego nie pozostawia wątpliwości, że intencją prawodawcy było stworzenie ram prawnych do dokonywania czynności prawnych cechujących się odpłatnością⁵. Aspekt normatywny w tym zakresie odzwierciedla rzeczywistą skalą i proporcje w jakiej pozostają zdarzenia odpłatne i nieodpłatne.

Powyższa konstatacja nie umniejsza w żadnym razie wagi problemu. O ile nieuzasadnione byłoby postrzeganie zdarzeń nieodpłatnych jako marginesu obrotu prawnego, to z pewnością jego swoista wyjątkowość, przede wszystkim brak regulacji normatywnej nie ułatwia analizy zagadnienia. Dlatego też, punktem wyjścia do interpretacji pojęcia powinno być sięgnięcie do ogólnych reguł wykładni. Brak jakiegokolwiek odesłania w aktach prawa podatkowego jednoznacznie kieruje

⁴ Z. Radwański [w:] Z. Radwański (red.), *System Prawa Prywatnego, Prawo cywilne – część ogólna*, t. II, wyd. 2, Warszawa 2008, s. 208.

⁵ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz. U. 1964 Nr 16, poz. 93, dalej: k.c.

interpretatora w stronę prawa cywilnego, gdzie funkcjonuje zarówno na płaszczyźnie normatywnej jak i doktrynalnej kategoria czynności nieodpłatnych jako kategoria czynności przysparzających⁶. Regulacje wprost wyodrębniające czynności prawne nieodpłatne oraz ustanawiające instytucje wiążące konsekwencje prawne z dokonaniem niektórych czynności nieodpłatnych między innymi w zakresie skargi paulińskiej, stanowią przesłankę odwołania się w pierwszym rzędzie do rozumienia nieodpłatności zgodnie ze znaczeniem nadanym mu w cywilistyce.

Po drugie, rozdział ten stanowić będzie analizę poglądów doktryny i orzecznictwa w odniesieniu do możliwości wykorzystania wypracowanych na gruncie prawa cywilnego kryteriów determinujących uznanie określonej czynności prawnej lub zdarzenia prawnego za nieodpłatne także na płaszczyźnie prawa podatkowego, które w przeważającej mierze odwołuje się do aspektów ekonomicznych obrotu prawnego. W tym zakresie, w sposób szczególny podniesiona zostanie problematyka teorii obiektywnego i subiektywnego charakteru nieodpłatności

Po trzecie wreszcie, nie sposób pominąć w rozważaniach natury cywilnoprawnej zagadnień odnoszących się do wzajemnych relacji pojęć nieodpłatności, częściowej odpłatności i ekwiwalentności, a także prawidłowego umiejscowienia i wyznaczenia wzajemnego stosunku na siatce pojęciowej tych pojęć. Z gruntu nieprawidłowe byłoby bowiem posługiwanie się tymi pojęciami w sposób synonimiczny lub zamienny. Nieuzasadnione byłoby także przyjmowanie *a priori*, że pojęcia te nie pozostają w żadnym stosunku krzyżowania.

Problematyka pojęciowa rodzi więc szereg pytań. W pierwszej kolejności, czy tylko czynności w pełni ekwiwalentne (równoważne co do wartości świadczeń) mogą być uznane za odpłatne⁷. Ewentualna odpowiedź twierdząca rodzi już na płaszczyźnie prawopodatkowej problemy właściwej kwalifikacji, określenia i „ważenia” świadczeń, gdyż każdy brak ekwiwalentności rozumiany byłby jako nieodpłatność lub co najmniej częściowa odpłatność. Zaaprobowanie odpowiedzi negatywnej na postawione wyżej pytanie również w żaden sposób nie rozwiązuje przedstawionego problemu. Pojawia się bowiem swoiste niebezpieczeństwo uznawania za czynność odpłatną także takich transakcji, gdzie jedna ze stron świadczy na rzecz drugiej nawet symbolicznie w celu upozorowania czynności odpłatnej. W takich przypadkach na względzie trzeba mieć ochronę innych uczestników obrotu prawnego, którzy mogliby odnieść szkodę w wyniku dowolnego lub sztucznego kreowania charakteru zdarzeń prawnych (gospodarczych) z punktu widzenia kryteriów ich odpłatności i nieodpłatności.

⁶ Z. Radwański, *op. cit.*, s. 206.

⁷ Wyroki SN z dnia 29 marca 2017 r. I CSK 369/16, OSNC 2018/6/62; dnia 4 lipca 2012 r., I CSK 519/11, Lex Polonica 4142037.

Wydaje się zatem, że konieczne jest znalezienie możliwie jasnej i precyzyjnej granicy między nieodpłatnością, brakiem ekwiwalentności wzajemnych świadczeń a odpłatnością. W kontekście powyższego nie można jednak tracić z pola widzenia podstawowej zasady prawa zobowiązaniowego regulującej swobodę kontraktowania. Należy wyraźnie określić, gdzie przebiega swoboda stron w zakresie kształtowania wzajemnych relacji, również tych w zakresie odpłaty i jej wysokości za dokonane przysporzenie. Pamiętać trzeba, że jakkolwiek ułożenie treści zobowiązania łączącego strony nie pozostawia większych wątpliwości w cywilistyce, to ich respektowanie w przypadku prawa podatkowego podlegać może istotnym ograniczeniom.

Z tych względów, nie przesądzając o wpływie prawa cywilnego na rozumienie pojęcia nieodpłatności, należy odwołać do teorii i koncepcji wypracowanych już w tej dziedzinie prawa, aby korzystając z tych narzędzi rozważyć następnie możliwość ich zastosowania w prawie podatkowym.

2. Pojęcie czynności prawnych o charakterze nieodpłatnym

2. 1. Czynności prawne odpłatne i nieodpłatne

Czynności prawne, należące do istoty prawa cywilnego, stanowią podstawowe źródło stosunków cywilnoprawnych i mechanizm prawa prywatnego⁸. Cywilistyka wykształciła podziały czynności prawnych ze względu na ich rodzaj⁹. Najczęstsza klasyfikacja rozróżnia czynności prawne:

- jednostronne i dwustronne,
- między żyjącymi i na wypadek śmierci,
- konsensualne i realne,
- rozporządzające i zobowiązujące oraz o podwójnym skutku,
- przysparzające,
- odpłatne i nieodpłatne,
- kauzalne i abstrakcyjne¹⁰.

⁸ M. Safjan [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny, Komentarz, t. I*, 10. wyd., Warszawa 2020, s. 282.

⁹ W tym miejscu należy rozróżnić podział czynności prawnych ze względu na rodzaj i typ. Dokonując podziału ze względu na rodzaj czynności prawnych przyjmuje się cechy wspólne, które mogą przysługiwać czynnościom prawnym należącym do różnych typów (zob. Z. Radwański, *op. cit.*, s. 176).

¹⁰ A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne – zarys części ogólnej*, wyd. 2, Warszawa 2001, s. 262.

Powyższy podział chociaż jest modyfikowany i uzupełniany według zapatrywań poszczególnych przedstawicieli doktryny, to jednak jego rdzeń pozostaje niezmienny¹¹. Podkreślić należy, że rodzaj czynności prawnych odpłatnych i nieodpłatnych pojawia się w każdym podziale i znajduje swoje trwałe miejsce, pomimo, że czynności prawne nieodpłatne stanowią swoiste odstępstwo od reguły odpłatności. We wcześniejszej literaturze podkreślano nawet, że każda czynność prawna musi mieć jakiś charakter w świetle podziału czynności prawnych na odpłatne i nieodpłatne¹². Ustawodawca w obecnym stanie prawnym dąży do odmiennego traktowania umów nieodpłatnych i umów odpłatnych. Zazwyczaj do czynności prawnych odpłatnych zalicza się czynności dwustronne oraz dwustronnie zobowiązujące, gdzie każda ze stron ma otrzymać korzyść majątkową zaś „*inne czynności prawne są czynnościami nieodpłatnymi*”¹³. Za typowe czynności nieodpłatne uznaje się darowiznę oraz zwolnienie z długu, a także czynności jednostronne jak udzielenie pełnomocnictwa, wypowiedzenie umowy, bądź odstąpienie od umowy¹⁴.

Podział czynności prawnych ze względu na ich rodzaj jako wytwór nauki i opracowań doktryny nie znajduje bezpośredniego i wyraźnego odzwierciedlenia w treści ustawy. O tym, że można mówić o czynnościach prawnych odpłatnych i nieodpłatnych jako przeciwstawnych pojęciach, należy wnioskować z poszczególnych norm wyrażonych w aktach normatywnych prawa prywatnego. Przykładem jest art. 59 k.c., gdzie ustawodawca wprost odnosi się do umów nieodpłatnych. Przyjmując za przedstawionym wyżej podziałem, że umowa jest czynnością prawną dwustronną przyjęć należy, że intencją prawodawcy w art. 59 k.c. było szczególne uregulowanie ochrony osób trzecich przed niekorzystnymi skutkami umów nieodpłatnych, które czyniłyby całkowicie lub częściowo niemożliwym zadośćuczynienie roszczeniu osoby trzeciej. W związku z tym, pojęcie umowy nieodpłatnej jawi się jako opozycja wobec umowy (czynności prawnej) odpłatnej, chociaż jak już podkreślono brak jest w tym zakresie uzasadnienia normatywnego. W żadnym akcie prawnym nie dokonano zdefiniowania pojęć odpłatności (częściowej odpłatności) nieodpłatności.

O tym, że podział na czynności prawne odpłatne i nieodpłatne jest podziałem logicznym, można wnioskować także z wypowiedzi przedstawicieli doktryny, którzy odnosząc się do przedmiotowego zagadnienia wskazują, że o odpłatności lub nieodpłatności umowy decyduje fakt, czy kontrahent zobowiązany spełnił bądź zamierza spełnić w ramach stosunku prawnego świadczenie

¹¹ Z. Radwański, *op. cit.*, s. 181-184, 209, 210-220.

¹² A. Klein, *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Wrocław, 1960, s. 110, gdzie autor powołuje się w tym zakresie na dorobek doktryny niemieckiej.

¹³ K. Osajda (red.), *Kodeks cywilny – Komentarz, t. I*, Warszawa 2013, s. 763.

¹⁴ *Ibidem*.

ekwiwalentne¹⁵. Akcentując ekwiwalentność lub jej brak jako podstawę tego podziału podnosi się istotne znaczenie odróżnienia czynności prawnych odpłatnych i nieodpłatnych¹⁶.

Powyższy podział może być rozpatrywany z dwóch punktów widzenia: formalnego i merytorycznego¹⁷. Stanowisko formalne będzie w pierwszym rzędzie uwzględniać treść prawną stosunku prawnego. Oznacza to, że pewne czynności prawne *ex definitione* zawsze będą miały charakter odpłatny jak np. sprzedaż, najem, umowa o dzieło¹⁸. Z drugiej strony, istnieją czynności prawne o charakterze wyłącznie nieodpłatnym jak umowa darowizny bądź użyczenia. Wyodrębnia się także trzecią kategorię czynności, która zależnie od woli stron będzie miała charakter odpłatny lub nieodpłatny¹⁹. Przykładem jest ewentualne oprocentowanie pożyczki, umowa zlecenia lub umowa przechowywania za wynagrodzeniem lub bez wynagrodzenia. Stanowisku formalistycznemu przeciwstawiany jest pogląd merytoryczny (obiektywny), którego istotą jest gospodarcze postrzeganie czynności prawnych²⁰. W tym przypadku sprzedaż nawet za symboliczną kwotę będzie traktowana jako czynność nieodpłatna, zaś umowa darowizny, gdzie obdarowany obciążony będzie wykonaniem polecenia darczyńcy uznana zostanie za umowę wykazującą cechy odpłatności. W ocenie A. Woltera w wypadkach, gdzie skutki określonej czynności odnoszą się nie tylko do stron umowy, ale także do osób trzecich należałoby jednak stosować kryteria obiektywne. Te zaś to nie tylko wartość gospodarcza obustronnych korzyści ale także wartość szczególnego upodobania stron czynności prawnej²¹.

Niezależnie od powyższego podziału należy też wyodrębnić grupę czynności częściowo odpłatnych. Rozporządzenia o charakterze mieszanym (*negotium mixtum cum donatione; tylko częściowo darmym*), które jedynie w części odpowiadają otrzymanemu przysporzeniu, są w doktrynie kwalifikowane albo jako czynności całkowicie nieodpłatne²² albo też jako czynności częściowo od-

¹⁵ P. Machnikowski [w:] E. Gniewek (red.), P. Machnikowski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, 9. wyd., Warszawa 2019, s. 139.

¹⁶ R. Trzaskowski [w:] J. Gudowski (red.), S. Dmowski, S. Rudnicki, R. Trzaskowski, *Kodeks cywilny. Komentarz, Część ogólna*, Warszawa 2014, s. 382-383.

¹⁷ A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne...*, s. 269.

¹⁸ *Ibidem*.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ *Ibidem*.

²² A. Szpunar, *Nowa ustawa o księgach wieczystych i hipotece*, PiP 1983, nr 5, s. 9 – 10, gdzie autor wskazuje na konieczność jednolitego traktowania czynności na gruncie ustawy z dnia 6 lipca 1982r. o księgach wieczystych i hipotece, Dz.U. z 2001 r. Nr 124, poz. 1361 ze zm., dalej: u.k.w.h.

płatne a częściowo nieodpłatne²³. Należy jednak zwrócić uwagę na pierwsze ze wskazanych wyżej stanowisk jako dominujące nie tylko w doktrynie ale też w orzecznictwie. Sąd Najwyższy jeszcze na gruncie poprzednio obowiązującej regulacji Prawa upadłościowego wskazał, że czynnością prawną pod tytułem darmym jest czynność, na skutek której jedna ze stron dokonuje na rzecz drugiej przysporzenia, nie otrzymując w zamian korzyści majątkowej stanowiącej ekwiwalent tego przysporzenia²⁴. Zgodnie z taką argumentacją prawo prywatne wyróżnia jedynie czynności odpłatne i nieodpłatne. Wszelkie zaś modyfikacje w zakresie częściowej odpłatności, jako że nie spełniają warunku pełnej ekwiwalentności świadczeń będą w każdym razie zaliczane do czynności nieodpłatnych. Pogląd ten zdaje się być aktualny także w późniejszym orzecznictwie Sądu Najwyższego²⁵ dotyczącym rozporządzeń nieodpłatnych w rozumieniu art. 6 u.k.w.h.²⁶. Problem opowiedzenia się za jednolitym traktowaniem czynności prawnej jako nieodpłatnej lub też za rozdzieleniem takiej czynności na dwie (częściowo odpłatnej i częściowo nieodpłatnej) ma istotny wymiar praktyczny. Klasycznym przykładem podawanym w literaturze przedmiotu jest nabycie w drodze czynności prawnej częściowo odpłatnej prawa własności nieruchomości. Stawiane jest w tym przypadku pytanie o zakres ochrony rękojmi wiary publicznej ksiąg wieczystych. Opowiadając się za jednolitym rozumieniem czynności prawnej należałoby powiedzieć, że nabywca taki nie będzie w ogóle chroniony rękojmią, gdyż czynność której dokonał jako jedynie częściowo odpłatna jest jednak traktowana jako nieodpłatna²⁷. Przyjęcie mieszanej koncepcji czynności prawnej pozwala na częściową ochronę nabywcy, rzecz jasna w zakresie czynności prawnej częściowo odpłatnej. W takim wypadku nabywca mógłby stać się współwłaścicielem nieruchomości, przy czym wielkość jego udziałów odpowiadałaby części rozporządzenia uznanego za odpłatne²⁸.

Wyżej wskazany przykład w pewnym stopniu daje podstawę do przyjęcia innego podziału niż dychotomiczny w zakresie czynności odpłatnych i nieodpłatnych. Klasyczny podział był także

²³ J. Wasilkowski, *Prawo rzeczowe w zarysie*, Warszawa 1957, s. 334. Zaznaczyć należy, że wyróżniana jest grupa czynności prawnych zdziałanych częściowo pod tytułem darmym a częściowo pod tytułem odpłatnym. Zgodnie z wyrokiem SA w Białymstoku z dnia 23 marca 2003 r., I ACa 98/05 OSA, 2005, Nr 12, poz. 45, skutki prawne obejmują tę część czynności prawnej, którą uznać należy za zdziałaną pod tytułem darmym. W sytuacjach, gdy czynności prawnej nie da się podzielić w taki sposób, należy uwzględniając jej całość ocenić, czy zaliczyć ją do czynności odpłatnych lub nieodpłatnych.

²⁴ Wyroki SN z dnia 25 maja 2017 r. II CSK 695/16, Legalis 1683136; z dnia 16 lutego 1988 r., II CKN 599/97, OSNC 1998, nr 10, poz. 160.

²⁵ Uchwała SN z dnia 5 maja 1993 r., III CZP 52/93. OSNCP 1993, nr 12, poz. 218.

²⁶ H. Ciepła, E. Bałań – Gonciarz, *Ustawa o księgach wieczystych i hipotece – komentarz po nowelizacji prawa hipotecznego*, Warszawa 2011, s. 35.

²⁷ A. Szpunar, *Uwagi o rękojmi wiary publicznej ksiąg wieczystych*, PiP 1963, nr 8-9, s. 277.

²⁸ J. Wasilkowski, *Zarys prawa rzeczowego*, Warszawa 1963, s. 251.

wielokrotnie kwestionowany w doktrynie prawa cywilnego niemieckiego²⁹. Nie można jednak pominąć podnoszonego w piśmiennictwie argumentu o komplikacjach praktycznych wiążących się z przyjęciem zaproponowanej przez J. Wasilkowskiego koncepcji czynności prawnych mieszanych³⁰. Dlatego też, odnosząc się do zagadnień z zakresu neodpłatności definiuje się to pojęcie zaliczając do niego różne kategorie częściowej odpłatności³¹.

Wydaje się zatem, że podział czynności prawnych ze względu na prezentowane kryteria jest klarowny zaś stanowisko obiektywne uwzględnia potrzeby obrotu prawnego oraz konieczność ochrony praw osób trzecich. Jednak o ile znajduje on potwierdzenie na gruncie dogmatyki prawa, to szersze stosowanie pojęć „wartość gospodarcza” czy też „szczególne upodobanie stron czynności prawnej” w sposób nieunikniony prowadzi do uwzględnienia w wykładni prawa kategorii ekonomicznych, co niejednokrotnie będzie uniemożliwiało prostą kwalifikację czynności prawnej jako odpłatnej lub neodpłatnej. Mając zatem na uwadze złożony charakter umów nienazwanych, należy mieć na względzie konieczność wyróżnienia także czynności, które w części spełniają kryteria odpłatności, a częściowo neodpłatności. Słusznie wskazuje się, że wątpliwości te w istocie wywołują problemy ekwiwalentności świadczeń wzajemnych przy czynnościach prawnych *ex definitione* odpłatnych, kiedy to wartość jednego ze wzajemnych świadczeń wolą stron została ustalona mniej lub więcej poniżej rzeczywistej wartości³². W każdym takim przypadku zakwalifikowanie konkretnej czynności prawnej będzie wynikiem ustaleń faktycznych, w szczególności przyczyn i rozmiaru naruszenia przez strony ekwiwalentności wzajemnych świadczeń. Jednocześnie, jeżeli nie zachodzi całkowity brak elementu odpłatności danej czynności prawnej, gdzie odpłatność należy do jej *essentiale*, tak długo złamanie wzajemnej ekwiwalentności świadczeń nie będzie mogło być kwestionowane³³.

Podział czynności na odpłatne, częściowo odpłatne i neodpłatne ulegnie uproszczeniu tam, gdzie ochrona praw czy interesów uzależniona jest od neodpłatnego charakteru dokonanej czynności. Przyjęcie formalnego kryterium odpłatności czyniłoby tą ochronę prawną faktycznie iluzorycz-

²⁹ A.Klein, *op.cit.*, s. 112. Autor wskazuje, że dopiero Geschnitzer wprowadził pewne zmiany prowadzące zasadniczo do wyodrębnienia takiej kategorii czynności prawnych, które nie mają ani charakteru czynności prawnej odpłatnej ani neodpłatnej.

³⁰ A. Szpunar, *Uwagi...*, s. 277.

³¹ A. Lutkiewicz – Rucińska, PPH, 1996, nr 3, s. 22 i n.

³² R. Trzaskowski [w:] J. Gudowski (red.), S. Dmowski, S. Rudnicki, R. Trzaskowski, *Kodeks...*, 383-384. .

³³ *Ibidem*.

ną³⁴. W przypadku roszczeń opierających się o konstrukcję skargi pauliańskiej Sąd Najwyższy stanął na stanowisku, że czynność częściowo odpłatna może być uznana za czynność nieodpłatną³⁵. W takich przypadkach należy więc mówić o podziale dychotomicznym uwzględniającym jedynie czynności o charakterze odpłatnym i nieodpłatnym.

2. 2. Charakter czynności prawnych nieodpłatnych

Specyfika wyraźnie wyodrębnionych czynności prawnych nieodpłatnych obliguje do wskazania elementów charakterystycznych, które będą wyróżniać ją od pozostałych czynności prawnych. Jednym z poglądów funkcjonujących w cywilistyce jest twierdzenie, że czynności prawne nieodpłatne, pozostające w mniejszości w stosunku do czynności odpłatnych, winny wyraźnie wskazywać w swej treści, że składający oświadczenia woli faktycznie zamierzali dokonać danej czynności prawnej³⁶. Nietypowość przysporzeń nieodpłatnych i potencjalne konsekwencje wykraczające poza strony umowy miałyby uzasadniać jednoznaczne wskazanie przez strony stosunku prawnego, że dokonują czynności prawnej nieodpłatnej. Ustawodawca chcąc wyróżnić ten specyficzny charakter czynności nakazuje stronom, pod rygorem określonych skutków prawnych, zawarcie umowy w określonej formie np. aktu notarialnego (art. 890 k.c.). Stanowisko to zakłada konieczność wyrażenie przez strony czynności prawnej woli nieodpłatnego przysporzenia. Sam podział na czynności prawne odpłatne i pod tytułem darmym częstokroć zakłada konieczność sprawdzenia, czy z umowy odnosi korzyść jedna czy dwie strony, przy czym wystarczające jest by równowaga korzyści istniała wedle intencji stron, niezależnie od tego, czy tak samo przedstawia się stosunek tych korzyści faktycznie³⁷. Chociaż treść takiej umowy ułatwiać będzie rozważanie późniejszych konsekwencji prawnych czynności, to skuteczność stosowania takiego wyróżnika do podziału na przysporzenia odpłatne i nieodpłatne będzie nader ograniczona. Zauważyć należy bowiem, że przeważającym kryterium uznania czynności za nieodpłatną jest gospodarcze (obiektywne) jej postrzeganie. Jeżeli zatem strony zawierając umowę sprzedaży, w jednym z jej postanowień zgodnie stwierdzą, że umowa ta jest nieodpłatna to nawet wyraźny zapis i wola stron nie zmienią charakteru czynności prawnej.

³⁴ Wyroki SN z dnia 7 czerwca 2019 r., IV CSK 169/18, Legalis 1964842; z dnia 12 czerwca 2002 r., III CKN 1312/00, LEX nr 55503.

³⁵ Wyrok SN z dnia 4 lipca 2012 r., I CSK 519/11, Lex Polonica nr 4142037. Jak przyjęto w uzasadnieniu powołanego wyroku zapłata ceny stanowiącej niewielki ułamek rzeczywistej wartości nieruchomości, pozwalająca uznać czynność formalnie za częściowo odpłatną, może uzasadniać uznanie tej czynności za nieodpłatną w rozumieniu art. 531 k.c.

³⁶ Z. Radwański, *op. cit.*, s. 208.

³⁷ A. Klein, *op. cit.*, s. 119.

Konieczne byłoby natomiast rzeczywiste przysporzenie pod tytułem darmym, aby uznać taką umowę nie za sprzedaż, lecz za darowiznę. Decydujący jednak byłby faktyczny charakter umowy, a nie wola stron lub nazwa umowy. Należałoby zaś podzielić stanowisko o istotnym znaczeniu woli stron w zakresie kwalifikacji czynności prawnych jako nieodpłatnych wtedy, gdy czynność prawna może mieć dwojaki charakter³⁸.

Drugim elementem, który może wskazywać na istotę czynności prawnej nieodpłatnej jest ocena merytoryczna wartości obu świadczeń³⁹. W orzecznictwie SN rażąca dysproporcja wzajemnych świadczeń pozwala przyjąć nieodpłatny charakter dokonanej czynności. Sąd Najwyższy wskazuje na konieczność oceny bezpłatności, która winna być dokonywana „*ad casum*”, z uwzględnieniem okoliczności konkretnej sprawy⁴⁰. Przydatność tego stanowiska może być jednak ograniczona. Odnosi się ono do przypadków przysporzeń nieodpłatnych dokonanych przez dłużnika z pokrzywdzeniem wierzyciela. W takich sytuacjach - oczym będzie jeszcze mowa - dość jednolicie orzecznictwo odwołuje się do konieczności materialnej oceny czynności prawnych, nie wskazując jednocześnie, czy w stosunku do czynności prawnych, gdzie nie dochodzi do pokrzywdzenia wierzyciela również należy stosować takie kryterium. Stosując argumentację z przeciwności należałoby odpowiedzieć negatywnie na tak postawione pytanie. Brak ujemnych skutków prawnych w sferze wierzyciela, poprzez dokonanie czynności nieodpłatnej, nie rodzi konieczności ochrony czyichkolwiek praw, a co za tym idzie nie ma żadnego uzasadnienia dla stosowania rygorów oceny materialnej (obiektywnej) dla tego typu czynności. W istocie bowiem, fakt dokonania czynności prawnej nieodpłatnej nie będzie w takich okolicznościach wywierał skutków cywilnoprawnych w sferze innej niż samych stron.

Czynność prawna może być uznana za bezpłatną, gdy strona świadcząca otrzymuje w zamian świadczenie niewspółmiernie niskie. Istotnym zagadnieniem staje się kwestia definicji kwalifikowanej dysproporcji świadczeń. Orzecznictwo nie wskazuje prostego algorytmu przeliczeń i obliuguje w tym zakresie do badania konkretnych okoliczności każdej sprawy. Rażąca niewspółmierność należy jednak odróżnić od braku pełnej ekwiwalentności. O ile ta pierwsza, przy przyjęciu kryterium materialnego zawsze wskazuje na nieodpłatny charakter czynności, o tyle druga może uzasadniać uznanie czynności prawnej za nieodpłatną wtedy, gdy zachodzi konieczność ochrony

³⁸ R. Trzaskowski [w:] J. Gudowski (red.), S. Dmowski, S. Rudnicki, R. Trzaskowski, *Kodeks...*, s. 382.

³⁹ Wyrok SN z dnia 15 listopada 2012 r., V CSK 542/11, LEX nr 1276236; wyrok SN z dnia 12 maja 2005 r., V CK 559/04, LEX nr 311327.

⁴⁰ *Ibidem*.

interesów wierzyciela pokrzywdzonego czynnością prawną dłużnika z osobą trzecią⁴¹. Trzeba mieć jednak na względzie, że czynność odpłatna, jako czynność przysparzająca, skutkować winna otrzymaniem przez jedną ze stron korzyści majątkowej, która powinna mieć wartość realną, a nie wyłącznie symboliczną⁴². Dla uznania czynności za odpłatną nie byłoby jednak uzasadnione przyjmowanie kryterium pełnej ekwiwalentności świadczeń wzajemnych. Pomijając fakt, że o ekwiwalencji decydować może subiektywne odczucie stron⁴³, to następcze ustalenie wartości takich świadczeń może w wielu wypadkach być niemożliwe lub zbyt utrudnione. Dlatego też, otrzymanie przez stronę świadczenia, które przedstawia wartość większą niż symboliczną, należałoby kwalifikować jako czynność odpłatną⁴⁴.

Specyfiką czynności prawnych nieodpłatnych będzie także dokonywanie ich zasadniczo między podmiotami prywatnymi. Oceny takiej nie będzie można stosować do czynności dokonywanych w sferze prawa publicznego z uwagi na to, że przepływ korzyści i wartości majątkowych następują tu w sposób jednostronny i przymusowy.

2.3. Cywilnoprawna ochrona oraz skutki czynności prawnych nieodpłatnych

Podział czynności prawnych na nieodpłatne i odpłatne ma najistotniejsze znaczenie z punktu widzenia skutków prawnych, które te czynności wywołują oraz ich cywilnoprawnej ochrony. Zaznaczyć trzeba, że zakres ochrony dłużnika w przypadku czynności nieodpłatnych jest mniejszy niż przy czynnościach odpłatnych. Wynika to z ogólnej zasady udzielania przez prawo cywilne słabszej ochrony czynnościom nieodpłatnym⁴⁵. Ochrona ta uwidacznia się zawsze w przypadku kolizji interesów podmiotu, który otrzymał korzyść pod tytułem darmym oraz osoby trzeciej, która nie była stroną dokonanej czynności a która została pokrzywdzona wskutek dokonania przysporzeń nieodpłatnych⁴⁶. Zauważyć należy, że ustawodawca w przypadku czynności nieodpłatnych nie uzależnia

⁴¹ Wyrok SN z dnia 16 września 2011 r., IV CSK 624/10, OSNCP, 2012, nr D, poz. 75, s. 39.

⁴² Z. Radwański, *op. cit.*, s. 206.

⁴³ A. Olejniczak (red.), *System Prawa Prywatnego, Prawo zobowiązań – część ogólna*, t. 5, Warszawa 2009, s. 1270 – 1271.

⁴⁴ Według A. Kleina potwierdzić należy konieczność posługiwania się, jeszcze na gruncie Kodeksu zobowiązań, tak subiektywnym jak i obiektywnym określeniem czynności prawnych pod tytułem darmym (zob. A. Klein, *Elementy...*, s. 122).

⁴⁵ E. Łętowska (red.), *System Prawa Prywatnego, Prawo zobowiązań – część ogólna*, 2 wyd., Warszawa 2013, s. 455; A. Kidyba (red.) Gawlik Z., Janiak A., Kozieł G., Olejniczak A., Pyrzyńska A., Sokołowski T., *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część ogólna*, LEX 2010, wydanie elektroniczne.

⁴⁶ E. Gniewek (red.), P. Machnikowski (red.), *Kodeks cywilny – komentarz*, 5 wyd., Warszawa 2013, s. 145 – 146.

ich bezskuteczności od innych przesłanek, chociażby złej wiary. Przepis art. 59 k.c. przewiduje względną bezskuteczność umowy, której wykonanie czyni całkowicie lub częściowo niemożliwym zadośćuczynienie osoby trzeciej, jeżeli strony o jej roszczeniu wiedziały. Wiedza stron, a więc zła wiara przy zawieraniu umowy nie ma jednak znaczenia, jeśli umowa była nieodpłatna. Podobnie również skarga pauliańska w art. 528 k.c. wyłącza przesłankę złej wiary po stronie osoby trzeciej w tych sytuacjach, gdy zaskarżona czynność osoby trzeciej skutkuje uzyskaniem korzyści majątkowej bezpłatnie. W konsekwencji takiej regulacji nie ma potrzeby stosowania domniemań wynikających z art. 527 § 3 i 4 k.c. tj. ustalania działania przez strony umowy ze świadomością pokrzywdzenia wierzyciela⁴⁷. W przypadku, gdy umowa ma charakter bezpłatny stan podmiotowy osoby trzeciej jest obojętny. Uzasadnieniem dla odstąpienia przez ustawodawcę od konieczności wykazania złej wiary stron umowy w przypadku przysporzeń nieodpłatnych jest ewidentny charakter pokrzywdzenia wierzyciela⁴⁸. Zgodzić się należy, że uznanie czynności za bezskuteczną wyłącznie z powodu jej nieodpłatności będzie także mniej bolesne dla osoby, która otrzymała korzyść pod tytułem darmym⁴⁹. Zasadne jest zatem stwierdzenie, że na gruncie prawa prywatnego ustawodawca w sposób jednoznaczny daje prymat czynnościom prawnym odpłatnym. Preferencja ta przejawia się nie tylko w charakterze umów nazwanych, które w znakomitej większości mają charakter odpłatny, ale przede wszystkim w skutkach czynności nieodpłatnych. Dopiero porównanie ustawowych konsekwencji czynności prawnych odpłatnych i nieodpłatnych nasuwają wniosek o swoistym ustawowym tolerowaniu tych drugich tak długo, jak nie naruszają one praw osób trzecich, najczęściej pokrzywdzonych wierzycieli.

Odnosząc się do poczynionych już uwag o definiowaniu bezpłatności należy stwierdzić, że w przypadku oceny skutków czynności o takim charakterze zastosowanie ma zawsze kryterium obiektywne, jeżeli chodzi o ewentualne pokrzywdzenie wierzyciela⁵⁰. Rezygnacja z kryterium formalnego wiąże się z koniecznością odniesienia się do ocen merytorycznych, a dalej z porównaniem korzyści uzyskanych przez osobę trzecią oraz z ewentualnym wzajemnym świadczeniem⁵¹. Kwestie związane ze wzbogaceniem i zubożeniem należą do sfery faktów, a nie ocen. Istotne w omawianym kontekście będą rzeczywiste skutki gospodarcze czynności dłużnika, a nie ich postrzeganie przez

⁴⁷ *Ibidem*, s. 990.

⁴⁸ A. Olejniczak, *op. cit.*, s. 1269.

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ *Ibidem*, s. 1270.

⁵¹ *Ibidem*.

strony⁵². W związku z tym podkreślenia wymaga, że o nieodpłatnym charakterze przysporzenia nie będzie decydować także odczucie pokrzywdzonego umową wierzyciela, a jedynie obiektywnie zbadany skutek ekonomiczny. Jeżeli zatem wzajemne świadczenia stron nie będą pozostawać w nominalnej równowadze, należałoby zweryfikować, czy także po gospodarczej analizie określonej czynności będzie można uznać ją za nieodpłatną. W przypadku ochrony wierzyciela pokrzywdzonego rozporządzeniem dłużnika pod tytułem darmym nie można jednak przyjąć, że ocena kwestionowanej czynności jako nieodpłatnej jest ustaleniem faktycznym. Kwalifikacja czynności prawnej jako nieodpłatnej w rozumieniu art. 528 k.c. jest dokonywana na płaszczyźnie prawnej, a nie faktycznej. Czym innym jest bowiem ustalenie, czy strona w zamian za własne świadczenia otrzymała wzajemne świadczenie ekwiwalentne (ustalenie faktu), a czym inny dokonanie oceny, czy skonkretyzowana treść czynności pozwala na uznanie jej za odpłatną albo nieodpłatną w rozumieniu art. 528 k.c. (ocena prawna)⁵³. Dokonanie analizy ochrony czynności prawnych nieodpłatnych oraz ich skutków cywilnoprawnych należałoby przeprowadzić w oparciu o zaproponowane przez A. Woltera linie kierunkowe dotyczące charakteru i następstw dokonania czynności prawnych nieodpłatnych⁵⁴. Zgodnie z nimi po pierwsze, ustawodawca wprowadza ograniczenia lub zawęża możliwość dokonania czynności prawnych nieodpłatnych. Jako przejaw takiej tendencji podawany jest przykład formy aktu notarialnego wymaganej przy składaniu oświadczenia przez darczyńcę (art. 890 k.c.). Po drugie, na stronie, która dokonała bezpłatnego przysporzenia ciążą względem strony obdarowanej mniejsze obowiązki niż wynikałoby to z porównywalnych czynności dokonanych za odpłatą. Również w tym zakresie powoływany jest przykład umowy darowizny, gdzie odpowiedzialność darczyńcy ograniczona jest do wynikłej z niewykonania lub nienależytego wykonania szkody, który została wyrządzona umyślnie lub wskutek rażącego niedbalstwa. Opóźnienie darczyńcy ze spełnieniem świadczenia pieniężnego uprawnia obdarowanego do żądania odsetek jedynie od dnia wniesienia powództwa. Po trzecie, w przypadku kolizji interesów, pozycja prawna tego, kto nieodpłatnie otrzymał korzyść majątkową jest słabsza w porównaniu z pozycją osoby, która otrzymała korzyść w zamian za ekwiwalent. Odwołując się w tym miejscu do wcześniejszych uwag dotyczących instytucji bezskuteczności względnej należy stwierdzić, że w skutkach prawnych nieodpłatność umowy traktowana jest na równi ze złą wiarą⁵⁵. Wspomnieć trzeba, iż jak zauważa A. Wolter z wprowadze-

⁵² *Ibidem*, s. 1271.

⁵³ Wyrok SA w Warszawie z dnia 12 września 2017 r., VI ACa 755/16, Legalis 1712770.

⁵⁴ A. Wolter, *Czynności prawne nieodpłatne inter vivo w projekcie Kodeksu Cywilnego* [w:] W. Osuchowski (red.), *Rozprawy prawnicze – Księga pamiątkowa dla uczczenia pracy naukowej prof. Kazimierza Przybyłowskiego*, Kraków – Warszawa 1964, s. 32-33.

⁵⁵ *Ibidem*.

niem obowiązującego obecnie Kodeksu cywilnego nastąpiło dalsze osłabienie ochrony prawnej osób otrzymujących korzyść bezpłatnie. Zasadny będzie zatem wniosek, że czynności prawne nieodpłatne podlegać będą ograniczonej ochronie prawnej.

Wobec powyższego należałoby postawić pytanie, czy ewentualne skutki publicznoprawne (głównie podatkowe lub szerzej daninowe) mogą być przyczyną odmiennej oceny czynności prawnej i stosowania rygoru kryterium materialnego (obiektywnego) w stosunku do czynności o charakterze nieodpłatnym. Problem ten staje się zauważalny w szczególności przy zawieraniu czynności nieodpłatnych, które mogą potencjalnie prowadzić do pokrzywdzenia wierzyciela podatkowego. W przypadku przysporzenia nieodpłatnego prawodawca zastosował się do generalnie przyjętej w prawie cywilnym zasady, zgodnie z którą przysporzenia takie są słabiej chronione w porównaniu z przysporzeniami odpłatnymi. W konsekwencji, otrzymanie nieodpłatnej korzyści przez osobę trzecią, nawet gdy była nieświadoma motywacji towarzyszącej dłużnikowi przy dokonywaniu z nią czynności prawnej, musi ustąpić możliwości zaspokojenia roszczenia majątkowego wierzyciela, pokrzywdzonego niesumiennym zachowaniem dłużnika⁵⁶. Odpowiedź twierdząca na postawione wyżej pytanie skutkowałaby koniecznością uznania związku publicznoprawnego (wierzyciela podatkowego) za tożsamego z wierzycielem prywatnoprawnym, a tym samym każda czynność prawna zawierana głównie lub wyłącznie w kontekście skutków cywilnoprawnych musiałaby przechodzić swoisty test kryterium materialnego (obiektywnego) ze względu na potencjalne pokrzywdzenie wierzyciela podatkowego. Z pozoru wydawać by się mogło, że nie ma dostatecznie silnych argumentów, które pozwalałyby na przyjęcie poglądu o konieczności stosowania kryterium materialnego do czynności prawnych z punktu widzenia prawa publicznego. Początkowo dominował w orzecznictwie pogląd, że skarga pauliańska jako instytucja prawa cywilnego służy jedynie ochronie wiarygodności cywilnoprawnych, a charakteru takiego nie mają wiarygodności publicznoprawne przysługujące Skarbowi Państwa z tytułu zobowiązań podatkowych⁵⁷. Stanowisko to przeszło jednak ewolucję i obecnie przyjmuje się w zasadzie jednolicie, że instytucja skargi paulińskiej znajduje zastosowanie do wszelkich czynności prawnych odpłatnych jak i nieodpłatnych, również w sytuacji, gdy pokrzywdzonym w wyniku dokonania przez dłużnika czynności prawnej jest wierzyciel

⁵⁶ Wyrok TK z dnia 18 kwietnia 2018 r., K 52/16, OTK-A 2018/28.

⁵⁷ Zob. postanowienie SN z dnia 24 czerwca 1999 r., II CKN 298/99, OSNC 2000/1/15; postanowienie SA w Gdańsku z dnia 29 kwietnia 1994 r., I Acz 309/94, OSA w Gdańsku, rok 1994, nr 2, poz. 34; postanowienie SA w Katowicach z dnia 29 czerwca 1999 r., I ACz 620/99, Pr. Gosp., 1999, Nr 12, poz. 62; wyrok NSA z dnia 23 września 2009 r., I FSK 911/08.

publiczny⁵⁸. Wątpliwości w tym zakresie zostały rozstrzygnięte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego, który stwierdził, że art. 527 § 1 k.c. w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie analogii legis do ochrony należności publicznoprawnych, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁵⁹.

3. Nieodpłatność a brak ekwiwalentności świadczeń

3.1. Czynność prawna nieodpłatna a świadczenie nieodpłatne

Odnosząc się do opisanych wyżej orzeczniczych i doktrynalnych koncepcji kwalifikacji czynności prawnych nieodpłatnych należałoby w pierwszym rzędzie ustalić wzajemny stosunek nieodpłatności jako charakteru czynności prawnej oraz nieodpłatności samego świadczenia. Nierzadko bowiem zdaje się zaobserwować swoistą wymiennosc tychże pojęć, co przy wadliwych założeniach prowadzi w konsekwencji do niepoprawnych wniosków. Uprzednia konieczność właściwej interpretacji pojęć na tym etapie uzasadniona jest nadto późniejszym odwołaniem się do zasady ekwiwalencji, jako warunku odpłatności. Ekwiwalentność zaś odnosić się będzie zasadniczo do świadczeń wzajemnych stron czynności prawnej.

Czynność prawna, stanowiąca podstawowe narzędzie kształtowania wzajemnych stosunków prawnych i mająca na celu wywołanie oznaczonych skutków prawnych jest najbardziej powszechnym rodzajem zdarzeń cywilnoprawnych⁶⁰. Zawiera ona oświadczenie woli dwóch podmiotów (przy umowach), bądź jednego (przykładowo przy pełnomocnictwie, wypowiedzeniu umowy). Oprócz oświadczeń woli stron czynności prawnej w jej skład wchodzi także inne, dodatkowe elementy np. czynności faktyczne polegające na wydaniu rzeczy. Należy zauważyć, że doktryna prawa cywilnego wyróżnia dwie grupy definicji czynności prawnych, gdzie pierwsza z nich traktuje czynność prawną jako czynność konwencjonalną, nawiązującą do teorii doniosłości prawnej, druga natomiast, zwana tradycyjną, zakłada przyznanie decydującego znaczenia dla oświadczeń woli podmiotu prawnego⁶¹. Jednak wobec braku definicji legalnej czynności prawnej przyjmuje się, że

⁵⁸ Zob. wyroki SN z dnia 27 kwietnia 2018 r. IV CSK 226/17; z dnia 27 stycznia 2016 r., II CSK 149/15; z dnia 13 maja 2005 r., I CK 677/04, Legalis 701117; wyrok SA w Katowicach z dnia 14 czerwca 2017 r., I ACa 123/17, Legalis 1640823; wyrok SN z dnia 28 października 2010 r., II CSK 227/10, OSNC, 2011, Nr A, poz. 23, s. 153.

⁵⁹ Wyrok TK z dnia 18 kwietnia 2018 r., sygn.akt K 52/16, OTK-A 2018/28.

⁶⁰ K. Górka [w:] E. Gniewek (red.), *Podstawy prawa cywilnego*, Warszawa 2011, s. 112.

⁶¹ E. Skowrońska – Bocian, *Prawo cywilne, część ogólna, zarys wykładu*, wyd. 1, Warszawa 2005, s. 169.

czynność prawna pozwala urzeczywistnić jedną z naczelných zasad prawa cywilnego jaką jest zasada autonomii woli podmiotów⁶². Ową autonomię postrzega się w trzech płaszczyznach:

- swobody podjęcia decyzji o dokonaniu czynności prawnej,
- wyboru kontrahenta,
- ukształtowania treści stosunku prawnego⁶³.

Jak ujął A. Wolter czynnością prawną jest takie zdarzenie prawne, które polega na świadomym zachowaniu się osoby fizycznej lub organu osoby prawnej, w którym przejawia się dążenie do osiągnięcia określonych skutków cywilnoprawnych⁶⁴. Zachowaniem tym będzie zaś oświadczenie woli, czy to w stosunkach dwustronnych (najczęściej umowach) czy też oświadczeniach woli złożonych tylko przez jedną stronę. Prawidłowo złożone oświadczenie woli będzie prowadzić do powstania określonych skutków prawnych (ewentualnie ich zmiany, ustalania), wyjątkowo natomiast do powstania skutków prawnych potrzebne będą określone czynności faktyczne takie jak wydanie rzeczy będącej przedmiotem zastawu lub dokonanie stosownego wpisu w księdze wieczystej dla ustanowienia hipoteki.

W wyniku złożenia zgodnych oświadczeń woli co najmniej dwóch podmiotów a więc dokonania czynności prawnej, między podmiotami tymi nawiązuje się stosunek cywilnoprawny dwustronnie zindywidualizowany. Oznacza to, że dwóm (lub kilku osobom) przysługiwac będą wzajemne prawa i obowiązki. Stosunek ten zaś będzie składową kilku elementów to jest: podmiotu, przedmiotu i treści. Z punktu widzenia przedmiotowych rozważań szczególną uwagę zwrócić należy na przedmiot stosunku zobowiązaniowego. Świadczeniem, będącym przedmiotem stosunku zobowiązaniowego będzie zachowanie się dłużnika zgodne z treścią zobowiązania, polegające na za-
dośćuczynieniu godnemu ochronę interesowi wierzyciela⁶⁵. Podobnie jak czynność prawna także świadczenie nie ma swojej definicji ustawowej na gruncie prawa cywilnego. Określając charakter i treść świadczenia dłużnika przyjmuje się zatem, że wynika ono z przepisów ustaw regulujących dany typ stosunku prawnego oraz treści oświadczeń woli stron stosunku prawnego składającego się na czynność prawną. Czynność prawna może natomiast modyfikować normy ustawowe⁶⁶. W przypadku świadczenia uwzględnienia wymaga także fakt, iż jest ono ustalane nie tylko wyłącznie w

⁶² K. Górská [w:] E. Gniewek (red.), *op.cit.*, s.112.

⁶³ *Ibidem*.

⁶⁴ A. Wolter, J. Igantowicz, K. Stefaniuk, *op.cit.*, s. 253.

⁶⁵ W. Czachórski, A. Brzozowski, M. Safjan, E. Skoworońska – Bocian, *Zobowiązania – zarys wykładu*, Warszawa 2002, s. 69.

⁶⁶ *Ibidem*.

oparciu o zgodne oświadczenia woli stron stosunku zobowiązaniowego, ale także wywołuje skutki w niej niewyrażone a wynikające z ustawy, z zasad współżycia społecznego i ustalonych zwyczajów (art. 56 k.c.). Podobnie interpretacja oświadczeń woli a co za tym idzie treść świadczenia i jego zakres mogą być modyfikowane przez zasady współżycia społecznego oraz ustalone zwyczaje. W związku z tym, zakres świadczenia może w ten sposób ulec rozszerzeniu lub zawężeniu, mimo braku jasnego i wyrażonego wprost porozumienia stron.

Świadczeniem jak już wspomniano będzie zawsze określone zachowanie się dłużnika zgodne z treścią zobowiązania, polegające na zachowaniu się czynnym tj. działaniu bądź też na zachowaniu się biernym - zaniechaniu. Przy czym świadczenie zawsze powinno być oznaczone na tyle, aby wierzyciel i dłużnik wiedzieli do czego są uprawnieni i zobowiązani. Dokładne oznaczenie świadczenia jest zatem konieczne, aby zobowiązanie w ogóle powstało.

W odróżnieniu od tradycyjnego podziału czynności prawnych na poszczególne ich rodzaje (w tym na te o odpłatnym i nieodpłatnym charakterze), literatura nie wprowadza jasnego podziału na świadczenia odpłatne i nieodpłatne, poprzestając na wskazaniu na świadczenia jednorazowe, ciągłe i okresowe, podzielne i niepodzielne oraz oznaczone indywidualnie i rodzajowo⁶⁷. Nie oznacza to jednak, że ustawodawca i doktryna prawa cywilnego pojęciem nieodpłatności świadczenia się nie posługuje. Wręcz przeciwnie, konstrukcja czynności prawnych o nieodpłatnym charakterze prowadzi w konsekwencji do konieczności wyróżnienia świadczeń, które ze swej istoty będą polegały na czynieniu bądź nieczynieniu pod tytułem darmym. I tak, w przypadku umowy darowizny przyjmuje się, że darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku⁶⁸. Dalej zaś, że zobowiązanie darczyńcy musi być zamierzone jako nieodpłatne. Tak więc, pomijając w tym miejscu zmienną terminologię, którą posługuje się ustawodawca (bezpłatność; nieodpłatność) można przyjąć, że charakter świadczeń obu stron wpływa finalnie na uznanie czynności prawnej (najczęściej umowy) za odpłatną lub nieodpłatną. Na fakt ten zwrócono uwagę już wcześniej, przyjmując, że „podział [na czynności odpłatne i nieodpłatne - PS] odnoszono do czynności prawnych z uwagi na świadczenia z nich wynikające”⁶⁹. Podobnie też przyjmowano we wcześniejszej literaturze, że to poszczególne zobowiązania spełnienia świadczenia występują „pod tytułem darmym lub obciążliwym”, a nie same umowy czy czynności prawne⁷⁰. W literaturze

⁶⁷ Najczęściej przywołuje się podział na świadczenia: jednorazowe, ciągłe i okresowe, podzielne i niepodzielne; oznaczone indywidualnie i rodzajowo (zob. W. Czachórski, A. Brzozowski, M. Safjan, E. Skoworońska – Bocian, *op.cit.*, s. 73-78.)

⁶⁸ W. Czachórski, A. Brzozowski, M. Safjan, E. Skoworońska – Bocian, *op.cit.*, s. 535.

⁶⁹ A. Klein, *op. cit.*, s. 120.

⁷⁰ *Ibidem* s. 125.

zarysował się pogląd, który znaczenia odpłatności lub nieodpłatności poszukiwał właśnie poza treścią czynności prawnej⁷¹. Miarodajna z punktu widzenia pojęcia odpłatności byłaby wtedy wymiana rzeczy stanowiących przedmiot obrotu, które posiadają określoną wartość. Odpłata zbliżałaby się do zjawiska ekonomicznego. Co ciekawe, przy omawianym stanowisku kwestia odpłaty nie łączyłaby się także ze świadczeniem, gdyż jest nim określone zachowanie dłużnika, które nie posiada określonej wartości majątkowej. Taką wartość może mieć bowiem dopiero efekt takiego zachowania⁷². Należałoby zatem stwierdzić, że chociaż łączenie pojęć nieodpłatności (odpłatności) ze stosunkiem zobowiązaniowym bądź umową nie jest wykluczone, to w dużej mierze istotą problemu jest odnalezienie relacji między wskazanymi pojęciami⁷³. Sama treść stosunku zobowiązaniowego będzie przydatna przy obiektywnej (formalnej) ocenie nieodpłatnych zobowiązań, a więc czy określone dobro będzie stanowiło odpłatę za otrzymane w ramach tego stosunku dobro lub usługę. Merytoryczna ocena odpłatności lub nieodpłatności wiązać się będzie natomiast z gospodarczym efektem wykonania zobowiązania. Jeżeli wzajemnie dane i otrzymane dobra będą równoważące, przyjąć należy, że zobowiązanie miało charakter odpłatny. Jak wskazuje Ł. Węgrzynowski ocena merytoryczna może uwzględniać zarówno obiektywne kryteria obrotu jak też wolę stron stosunku zobowiązaniowego (zobowiązania subiektywnie merytoryczne)⁷⁴.

Podkreślić należy, że brak jest jasno zarysowanej w doktrynie i piśmiennictwie różnicy między pojęciami czynności prawnej nieodpłatnej oraz świadczenia nieodpłatnego. Szczególnej wagi przy definiowaniu pojęcia świadczenia nabiera element woli. Wyróżniono tu trzy koncepcje. Pierwsza z nich zakłada, że świadczenie zawsze jest przejawem woli dłużnika. Prowadzić to będzie do wniosku, że świadczenie zawsze jest czynnością prawną. Drugie stanowisko dopuszcza sytuację, gdy świadczenie jest czynnością faktyczną bądź też czynnością prawną, jednak spełnieniu świadczenia zawsze towarzyszy element zamiaru wykonania zobowiązania. Brak zamiaru prowadzi zaś do wniosku, że zachowanie się dłużnika nie będzie spełnieniem świadczenia. Trzecia koncepcja zakłada, że czynnik woli będzie miał znaczenie w zależności od rodzaju świadczenia i nie sposób mówić w takich przypadkach o uogólnieniach. Przy określonych świadczeniach błąd lub brak rozeznania dłużnika, a więc brak elementu woli przy jednoczesnym prawidłowym wykonaniu świadczenia prowadzi będzie w konkluzji do uznania, że świadczenie zostało wykonane w sposób nale-

⁷¹ Ł. Węgrzynowski, *Ekwiwalentność świadczeń w umowie wzajemnej*, Warszawa 2011, s. 146-156.

⁷² *Ibidem*, s.149.

⁷³ *Ibidem*.

⁷⁴ *Ibidem*.

zuty⁷⁵. Świadczenie będące przedmiotem stosunku zobowiązaniowego, które obejmuje zachowanie się dłużnika będzie uznane za nieodpłatne wtedy, gdy nie będzie miało swojego odpowiednika w przypadku umowy wzajemnej. Będzie tu zatem chodziło o skutek wykonania zobowiązania. W przypadku czynności prawnych, które z założenia mają charakter nieodpłatny mniej będzie liczył się efekt ekonomiczny, istotą będzie natomiast treść stosunku zobowiązaniowego łączącego strony.

Upředzając dalsze rozważania odnoszące się do przedmiotu opodatkowania i zagadnień związanych z nieodpłatnością w prawie podatkowym wyraźnego zaznaczenia wymaga, że o świadczeniu można mówić jedynie w kontekście istniejącego zobowiązania. Świadczenie takie będzie zachowaniem się dłużnika zgodnie z treścią zobowiązania i będzie jednocześnie czyniło zadość interesowi wierzyciela. Nie można zatem mówić, że jakakolwiek korzyść uzyskana przez podmiot biorący udział w obrocie prawnym stanie się świadczeniem, gdyż musiałoby to wynikać z określonego stosunku prawnego. Otrzymanie korzyści w braku takiego stosunku stanie się przysporzeniem⁷⁶. Rozróżnienie tych pojęć będzie miało niejednokrotnie istotne konsekwencje. Przysporzenie będzie zatem odnosiło się do wszelkich zachowań przedsięwziętych z zamiarem przysporzenia drugiemu korzyści majątkowej, a to może polegać albo na zwiększeniu aktywów drugiej osoby, albo na zmniejszeniu jej pasywów i na co już wskazano, zachowanie takie będzie miało miejsce poza stosunkiem prawnym (zobowiązaniowym)⁷⁷. Mówiąc zatem o świadczeniu w ścisłym znaczeniu tego słowa należy każdorazowo badać, czy zachowanie to odpowiada treści istniejącego stosunku zobowiązaniowego. Odpowiedź negatywna na takie pytanie skutkować będzie koniecznością rozważenia, czy nie zachodzi w określonym stanie faktycznym przysporzenie. Jeżeli dodatkowo przysporzenie pojawi się tylko u jednej z osób można przyjąć, że miało miejsce przysporzenie pod tytułem darmym (nieodpłatnym). Z pewnością jednak, nie można mówić zarówno na płaszczyźnie przepisów prawa prywatnego jak i ustaw publicznoprawnych, w tym podatkowych, o świadczeniu jako formie przysporzenia korzyści bez względu na istnienie lub brak stosunku łączącego strony.

3. 2. Ekwiwalentność świadczeń

O ekwiwalentności świadczeń na płaszczyźnie cywilnoprawnej mowa w zasadzie przy umowach wzajemnych, gdzie każda ze stron zobowiązuje się do świadczenia w celu otrzymania w

⁷⁵ T. Dybowski [w:] E. Łętowska (red.), *op.cit.*, s. 192-193.

⁷⁶ *Ibidem*, s. 186.

⁷⁷ *Ibidem*.

zasadzie równoważnego (ekwiwalentnego) świadczenia od drugiej strony⁷⁸. W kontekście art. 487 § 2 k.c. wskazującego na istotę umowy wzajemnej zwraca się szczególną uwagę na zasadę odpowiedniości wzajemnych świadczeń. Przy czym ustawodawca, ani w art. 487 k.c. ani w kolejnych normach Działu III Kodeksu cywilnego nie definiuje pojęcia ekwiwalentności. Przy interpretacji art. 487 k.c. zwraca się uwagę, że odpowiedniość nie oznacza zbieżności świadczeń w czasie, lecz ich ekwiwalentność dla stron⁷⁹. Co istotne, niekoniecznie chodzi tu będzie o ekwiwalentność ekonomiczną świadczeń⁸⁰. Mimo, iż faktycznie większość umów wzajemnych zakłada równowartość świadczeń każdej ze stron, to jak słusznie zauważono, na tle art. 487 k.c. nie chodzi o to, aby świadczenia wzajemne były równowartościowe, lecz o to, aby jedno świadczenie było spełniane za drugie. Wynika to wprost art. 487 § 2 k.c. stanowiącego o „odpowiedniku”, a nie o równoważniku świadczenia. Zauważa się, że świadczenia nie muszą być obiektywnie równoważne, czy też ekwiwalentne. O charakterze umowy decyduje ocena lub uznanie samych stron⁸¹. Tym niemniej, obiektywna wartość świadczenia ma znaczenie między innymi przy rozważaniu ewentualnego wyzysku⁸². W kontekście zagadnienia nieodpłatności nie sposób nie dostrzec, że art. 487 k.c. nie będzie miał zastosowania do umów nieodpłatnych, gdyż te nie mają charakteru wzajemności. Także umowy nienazwane podlegać będą ocenie z punktu widzenia nieodpłatności⁸³.

Fakt, że ustawodawca nie posługuje się pojęciem ekwiwalentności bynajmniej nie pozostawia tego pojęcia poza zainteresowaniem doktryny i orzecznictwa. Podkreśla się w literaturze, że zachodzi swoista zależność między wzajemnością (w przypadku umów wzajemnych) a ekwiwalentnością świadczeń⁸⁴. Główne zainteresowanie ekwiwalentnością dotyczy umów wzajemnych i rodzi pytanie o wzajemną relację pojęć wzajemności i ekwiwalentności oraz o to, czy ta ostatnia stanowi kryterium decyzji kwalifikującej dotyczącej wzajemności⁸⁵. Trudno wskazać na jednolitą, ogólnie przyjętą definicję pojęcia ekwiwalentności. Najczęściej w tym kontekście pojawiają się sformułowania odnoszące się do równowagi ekonomicznej, odpowiedniości wzajemnych świad-

⁷⁸ A. Klein, *op.cit.*, s. 136.

⁷⁹ A. Brzozowski [w:] K. Osajda (red.), *System Prawa Prywatnego, Prawo zobowiązań - część ogólna*, t. 5, 3 wyd., Warszawa 2020, s. 506.

⁸⁰ *Ibidem*.

⁸¹ Wyrok SN z dnia 15 września 2016 r., I CSK 611/15, Legalis 1532452.

⁸² G. Bieniek, H. Ciepla, S. Dmowski, J. Gudowski, K. Kołakowski, M. Sychowicz, T. Wiśniewski, Cz. Żuławska, *Komentarz do Kodeksu cywilnego, Księga trzecia, Zobowiązania*, t. 1, wyd. 10, Warszawa 2011, s. 809.

⁸³ Wyrok SN z dnia 28 lipca 1999 r., I PKN 180/99, OSNP 2000, Nr 21, poz. 789.

⁸⁴ Ł. Węgrzynowski, *op.cit.*, s. 354.

⁸⁵ *Ibidem*, s. 360; wyrok SN z dnia 6 listopada 2003 r., II CK 177/02, LEX nr 457755.

czeń, faktycznej wartości bądź ich równości. Orzecznictwo podejmowało powyższą problematykę najczęściej rozstrzygając konsekwencje prawne zawartych umów wzajemnych, gdzie jedna ze stron podnosiła rażące i niewspółmierne rozłożenie świadczeń obciążających tylko jedną ze stron. W tym zakresie przedmiotem kontroli Sądu Najwyższego było ustalenie, czy czynność prawna o takiej treści nie narusza zasady słuszności kontraktowej, a co za tym idzie, czy zachodzi przesłanka nieważności o której mowa w art. 58 § 2 k.c.⁸⁶. Należy zaznaczyć, że naruszenie zasady ekwiwalentności świadczeń stron może być oceniane w świetle art. 58 § 2 k.c., z tym jednak zastrzeżeniem, że brak ekwiwalentności nie będzie oznaczał nieważności czynności prawnej⁸⁷. W judykaturze panuje pogląd, że przyjęcie przez strony nieekwiwalentności ich wzajemnych świadczeń i „*przywolenie na faktyczną nierówność stron*” mieści się w zasadzie swobody kontraktowania, wyrażonej w art. 353¹ k.c.⁸⁸. Tym niemniej obiektywnie niekorzystna dla jednej ze stron treść czynności prawnej może rodzić negatywną ocenę moralną a w konsekwencji prowadzić może do uznania umowy za sprzeczną z zasadami współżycia społecznego⁸⁹. Szczególną uwagę na aspekt braku ekwiwalentności świadczeń zwrócić należy w przypadku umów, gdzie jedna ze stron posiada silniejszą pozycję. W takich przypadkach może dochodzić do naruszenia swobody kontraktowania.

Biorąc zatem pod uwagę istotne konsekwencje wyrażające się, w skrajnym przypadku, nawet w uznaniu czynności prawnej za nieważną odnieść należy się do wypracowanych w doktrynie i orzecznictwie przesłanek uznania świadczeń za nieekwiwalentne. Pewnej wykładni zasady ekwiwalentności wzajemnych świadczeń dokonał Sąd Najwyższy przyjmując, że w istocie zasada ta zostanie zachowana, gdy świadczenie jednej strony będzie odpowiednikiem świadczenia drugiej strony, przy czym świadczenia te nie muszą być obiektywnie równoważne bądź ekwiwalentne⁹⁰. Pomimo użycia sformułowania, które nie do końca zdaje się wyjaśniać istotę zagadnienia, gdyż zasada ekwiwalentności zakłada właśnie istnienie ekwiwalentów świadczeń (a nie także ich ewentualny brak – jak wskazał SN), to jednak dalsze argumenty uzasadnienia należy podzielić. Wskazano bowiem, że o zachowaniu właściwej relacji pomiędzy świadczeniami decydują same strony, gdyż wynika to właśnie z istoty swobody kontraktowania. Rzecz jasna, obiektywna wartość świadczeń nie jest kwestią irrelewantną, co również znalazło wyraz w orzeczeniu. Doszukiwanie się elementów obiektywnych przy ustalaniu wartości świadczeń musi jednak następować zawsze przy uwzględ-

⁸⁶ Wyrok SN z dnia 19 września 2013 r., I CSK 651/2012, LexPolonica nr 8035135.

⁸⁷ Wyrok SN z dnia 14 stycznia 2010 r., IV CSK 432/2009, (niepubl.)

⁸⁸ Wyrok SN z dnia 19 września 2013 r., I CSK 651/2012, LexPolonica nr 8035135.

⁸⁹ Uchwała SN z dnia 18 listopada 2015 r., III CZP 73/15, OSNC 2016 nr 12, poz. 135, str. 1.

⁹⁰ Wyrok SN z dnia 29 maja 2007 r., V CSK 70/07, LEX nr 611444.

nieniu elementu subiektywnego⁹¹. W takim wypadku zachwianiem zasady ekwiwalentności świadczeń będzie dopiero rażąca dysproporcja świadczeń⁹². Podnieść należy, że wyżej wskazane orzeczenie nie zawiera poglądu jednolicie podzielanego w judykaturze. W innym wyroku SN przyjął, że ekwiwalentność świadczeń to inaczej ich ekonomiczna równowaga⁹³. Można zatem, w świetle powyższych stanowisk orzeczniczych przyjąć, że ekwiwalentność świadczeń w umowach wzajemnych może być wynikiem ich równowartości ekonomicznej bądź też wyrazem zgodnych oświadczeń woli stron takiej umowy. Przyjęcie drugiej koncepcji oznaczałoby jednak przydanie stronom możliwości kontraktowego kształtowania treści stosunku prawnego w zakresie ekwiwalentności świadczeń bądź jej braku. Pogląd taki znajduje jednak rozwinięcie w orzecznictwie w którym uznano, że ekwiwalentność świadczeń stanowiona jest przez same strony w tym sensie, iż oba świadczenia z mocy oświadczeń woli zostały ze sobą funkcjonalnie sprzężone a jedno świadczenie ma następować w zamian za drugie. W zasadzie oba świadczenia powinny mieć równą wartość jedynie w sensie umowy, albowiem to strony decydują o tym, czy zastrzeżone przez nie świadczenia mają być traktowane jako ekwiwalentne⁹⁴. Stwierdzenie takie wydaje się zasadne nie tylko w aspekcie swobody kontraktowania, o czym będzie mowa poniżej, ale także ze względu na wykładnię art. 487 § 2 k.c. W normie tej ustawodawca wyraził jedynie konieczność „odpowiedniości” wzajemnych świadczeń. Trudno jednak znaleźć uzasadnienie dla przyjęcia, że owe świadczenia muszą pozostawać w równowadze ekonomicznej, nie tylko ze względu na fakt, iż w rzeczywistym obrocie prawnym i gospodarczym trudno będzie znaleźć dwa idealnie równoważne świadczenia, lecz przede wszystkim ze względu na wykładnię językową paragrafu drugiego. Przepis ten w swojej treści stanowi jedynie o tym, że jedno świadczenie ma być odpowiednikiem świadczenia drugiej strony, jednak nie sposób wywieść, że odpowiednik to synonim pojęcia równowartości (ekwiwalentności). Wręcz przeciwnie, odpowiednik świadczenia nie oznacza, że będzie to świadczenie obiektywnie równoważne, a jedynie powiązane ze świadczeniem wzajemnym w ten sposób, że zachodzić będzie mię-

⁹¹ *Ibidem*.

⁹² Wyrok SN z dnia 13 października 2005 r., IV CSK 162/05, LEX 186899. Sąd Najwyższy stwierdził, że przy ustaleniu, czy doszło do rażącego naruszenia ekwiwalentności świadczeń należy mieć na uwadze wszelkie okoliczności, które mogą mieć wpływ na rzeczywistą wartość świadczeń.

⁹³ Wyrok SN z dnia 30 września 2009 r., V CSK 33/09, LEX 532367.

⁹⁴ Wyrok SN z dnia 21 maja 2004 r., III CK 47/03, LEX nr 1405369.

dzy nimi „swoista relacja”⁹⁵. Decydować o cesze ekwiwalentności będzie zatem ocena samych stron⁹⁶.

Zasada w myśl, której to strony nadają wzajemnym świadczeniom charakter ekwiwalentny będzie doznawać ograniczeń w zakresie ewentualnego wyzysku jednej z nich. Jeżeli bowiem, zgodnie z art. 388 § 1 k.c. jedna ze stron wyzyskując przymusowe położenie, niedołość lub nie-doświadczenie drugiej strony, w zamian za swoje świadczenie przyjmuje albo zastrzega dla siebie lub dla osoby trzeciej świadczenie, którego wartość w chwili zawarcia umowy przewyższa w rażą-cym stopniu wartość jej własnego świadczenia, druga strona może żądać zmniejszenia swego świadczenia lub zwiększenia należnego jej świadczenia. W wypadku zaś, gdy jedno i drugie byłoby nadmiernie utrudnione, strona może żądać unieważnienia umowy. Interpretacja art. 388 k.c. wzmacnia niejako wyżej przyjęte założenia o kwalifikacji ekwiwalentności świadczeń z punktu wi-dzenia woli stron. Po pierwsze, art. 388 k.c. traktowany jako wyjątek wskazuje na przyjęcie „warto-ści świadczeń” jako kryterium kwalifikacji w sytuacji, gdy dochodzi do przewyższenia w rażącym stopniu wartości świadczenia jednej ze stron. W takim przypadku, przyjęć należy, że okoliczność gdy jedno ze świadczeń nie przewyższa w rażący sposób wartości drugiego z nich, to kluczowa dla rozstrzygnięcia kwestii ekwiwalentności tychże świadczeń będzie wola stron. Po drugie, aby roz-strzygać o równowartości ekonomicznej świadczeń musi zachodzić przypadek wyzysku, o którym mowa w art. 388 § 1 *in principio* k.c.⁹⁷. Brak cech wyzysku nie będzie pozwalał na przyjęcie kon-cepacji o porównywaniu wartości ekonomicznej świadczeń.

Konkludując, zgodzić się trzeba ze stanowiskiem, że pojęcie ekwiwalentności pozostaje poza zakresem hipotezy normy art. 487 § 2 k.c., gdyż odnosi się ona do pojęcia wzajemności umów, natomiast ekwiwalentność to klucz do aktualizacji dyspozycji takich norm jak art. 5, 58 § 2, art. 388 lub 528 k.c.⁹⁸.

⁹⁵ G. Bieniek (red.), H. Ciepla, S. Dmowski, J. Gudowski, K. Kołakowski, M. Sychowicz, T. Wiśniewski, Cz. Żuława-ska, *op.cit.*, s. 635.

⁹⁶ Wyrok SA w Warszawie z dnia 4 marca 2013r., I ACa 923/12, LexPolonica nr 6829983.

⁹⁷ Wyrok SA w Białymstoku z dnia 27 października 2004 r., I ACa 530/04, LexPolonica nr 383355, OSA, 2004/4-2005/1 str. 28.

⁹⁸ P. Ratusznik, *Ekwiwalentność świadczeń a pojęcia umów wzajemnych i czynności odpłatnych*, M. Praw., 2021, nr 7, s. 358.

3. 3. Odpłatność a ekwiwalentności świadczeń

Za słuszną należy uznać tezę, że źródłem problemów interpretacyjnych jest uwikłanie pojęcia ekwiwalentności w skomplikowane konteksty systemowe prawa prywatnego, gdzie przesłanki odpłatności lub nieodpłatności ustalane są dopiero po uprzednim przeprowadzeniu badania, czy spełniona została przesłanka ekwiwalentności⁹⁹.

Dlatego też, konieczne staje się zdefiniowanie dwóch pojęć, które nader często zarówno w literaturze jak i orzecznictwie występują jako tożsame, mimo, że ich stosunek zakresowy zdaje się nie pokrywać. Zarówno odpłatność powoływana jest często jako synonim ekwiwalentności, jak też nieodpłatność utożsamiana jest z nieekwiwalentnością. Twierdzenie w tym przypadku o sprzężeniu kategoryalnym zachodzącym między ekwiwalentnością a odpłatnością oraz odpłatnością a ekwiwalentnością jest uzasadnione¹⁰⁰. Wskazać należy, że bardziej szczegółowej analizy relacji obu pojęć doczekano się na gruncie prawa podatkowego, gdzie w kontekście cech podatku wyjaśniono istotę nieodpłatności oraz nieekwiwalentności¹⁰¹. Biorąc jednak pod uwagę, że pojęcia te funkcjonują z powodzeniem w innych niż podatkowe gałęziach prawa można przyjąć co najmniej trzy możliwe stosunki zakresowe obu pojęć.

Po pierwsze, brak ekwiwalentności świadczeń utożsamiany jest z nieodpłatnością. Pokrywanie się tych pojęć tworzyć będzie stosunek zamenności zakresów¹⁰². Po drugie, pojęcie nieodpłatności może być szersze znaczeniowo niż pojęcie nieekwiwalentności. W takim wypadku zachodzić będzie stosunek podrzędności nieekwiwalentności względem pojęcia nieodpłatności¹⁰³. Po trzecie, pojęcie nieekwiwalentności będzie szersze znaczeniowo niż pojęcie nieodpłatności, a co za tym idzie nieekwiwalentność będzie nadrzędna względem nieodpłatności.

Trzy wskazane hipotetyczne stosunki zakresowe zdają się być pewnym odzwierciedleniem różnorodnej możliwości stosowania powyższych pojęć. Często zamienne stosowanie nazw nieodpłatność oraz nieekwiwalentność nie może jednak prowadzić do wniosku o ich równoznaczności, a

⁹⁹ *Ibidem*.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

¹⁰¹ P. Borszowski, *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Zakamycze 2004, wydanie elektroniczne, LEX Omega. Widoczne jest jednak na płaszczyźnie stosowania prawa podatkowego definiowanie nieodpłatności przez posługiwanie się pojęciem ekwiwalentu, czego przykładem jest interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej z Bydgoszczy z dnia 25 stycznia 2010 r., nr ITPB2/436-168/09/IB w której wskazuje się, że „brak odpłatności oznacza, iż obdarowany nie jest zobligowany do wykonania świadczenia wzajemnego, które stanowiłoby ekwiwalent za nabycie majątku”. Stwierdzenie takie prowadzi do wniosku, że w interpretacji utożsamiono pojęcie odpłatności z ekwiwalentnością.

¹⁰² Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 2009, s. 41.

¹⁰³ *Ibidem*.

uprzednio do tożsamości zakresowej. Wręcz przeciwnie, brak jest dostatecznych argumentów za tym, aby przyjąć podobieństwo zakresowe obu nazw. Jeżeli bowiem założyć, że nieodpłatność będzie zachodzić wyłącznie w przypadku braku jakiegokolwiek świadczenia wzajemnego, to konsekwentnie trzeba przyjąć, że świadczenie wzajemne nawet nieodpowiadające wartości pierwszego z nich wyłączy możliwość przyjęcia iż zachodzi nieodpłatność. Wniosek ten prowadzi dalej do konstatacji, iż między tymi nazwami zachodzić będzie stosunek nadrzędności nieekwiwalentności względem nieodpłatności. Bez wątplenia można mówić o świadczeniu nieodpłatnym, które jest nieekwiwalentne. Nieekwiwalentność będzie w takim przypadku oczywista. Po jednej stronie dojdzie do spełnienia określonego świadczenia, druga strona nie otrzyma jednak nic w zamian. Zachodzić będzie zatem swoista pełna nieekwiwalentność. W przypadku, kiedy świadczenia nie będą pozostawać w równowadze ekonomicznej wysoce wątpliwe będzie każdorazowe przyjmowanie, że chodzi o nieodpłatność. W takim przypadku będzie można twierdzić, że nie istnieje ekwiwalentność świadczeń. Przyjęcie jednak że w takich okolicznościach istnieje nieodpłatność będzie wymagało zweryfikowania dodatkowych przesłanek m.in. czy, brak równowartości świadczeń jest na tyle rażąco, że mimo istnienia wzajemnego świadczenia pozostaje ono w takiej dysproporcji, że z oczywistych względów nie można traktować go jako odpłaty.

Wskazany stosunek nadrzędności nazw wyklucza z oczywistych względów przyjęcie stosunku zamienności ich zakresów. Należy zatem każdorazowo weryfikować, czy w danych okolicznościach chodzić będzie o nieodpłatność, czy też nieekwiwalentność. Stan prawny może bowiem pociągać odmienne konsekwencje co do przedstawionych pojęć.

4. Autonomia woli stron stosunku zobowiązaniowego w zakresie nieodpłatności

4. 1. Swoboda kształtowania stosunku zobowiązaniowego w prawie cywilnym

Mówiąc o swobodzie kształtowania treści stosunku zobowiązaniowego na gruncie prawa cywilnego należy na wstępie wskazać na pojawiające się w tym zakresie różnice terminologiczne¹⁰⁴. Swoboda kształtowania stosunku prawnego funkcjonująca najszerszej w granicach stosunku zobowiązaniowego, w ograniczonym zaś zakresie w stosunkach prawnie rzeczowych realizowana jest w ramach pojęcia swobody umów, ta natomiast wynika i jest przejawem ogólnej zasady autonomii woli. Autonomia ta funkcjonuje dzięki stworzeniu przez system prawny możliwości regulowania przez podmioty prawa ich stosunków cywilnoprawnych według ich własnej woli

¹⁰⁴ E. Łętowska (red.), *op.cit.*, s. 462.

za pomocą narzędzi jakimi są czynności prawne¹⁰⁵. Swoboda umów zobowiązaniowych, w tym kształtowania ich treści jest w związku z tym zaledwie fragmentem, choć bardzo istotnym autonomii woli. Innymi słowy, strony stosunku zobowiązaniowego korzystają z autonomii woli wykorzystując przydaną im przez system prawny kompetencję odnoszącą się do zobowiązaniowych stosunków prawnych i realizując ją przez dokonywanie czynności prawnych (zawieranie umów)¹⁰⁶. Autonomia woli i skorelowana z nią swoboda umów stanowią w konsekwencji nie tylko podstawową zasadę prawa zobowiązań ale też prawa cywilnego w ogóle. Założenie o zasadniczości swobody umów jest niezależne od samej regulacji normatywnej prawa cywilnego. Do czasu wejścia w życie ustawy nowelizującej z dnia 28 lipca 1990 r. nie była ona wysłowiona wprost w Kodeksie cywilnym. W obecnie obowiązującej ustawie zasada znalazła odzwierciedlenie normatywne w treści art. 353¹ k.c. Mimo zmiany regulacji, nie sposób mówić o wcześniejszym braku funkcjonowania tej zasady w systemie prawa. Jej obowiązywanie wyprowadzano z ogólnych norm prawa zobowiązań i dyspozytywnego charakteru przepisów. Powszechnie w literaturze przyjmuje się, że swoboda umów może być realizowana na czterech płaszczyznach. Stanowią ją swoboda zawarcia lub niezawarcia umowy, swoboda możliwości swobodnego wyboru kontrahenta, swoboda w zakresie kształtowania treści umowy oraz swoboda stron co do formy, którą przybiera umowa¹⁰⁷.

W kontekście przedmiotowych rozważań najistotniejsza staje się swoboda w zakresie kształtowania treści umowy (stosunku zobowiązaniowego), czyli wynikające z umowy istotne uprawnienia i obowiązki stron, dotyczące samego świadczenia oraz jego wykonania¹⁰⁸. Strony do ukształtowania treści umowy mają możliwość skorzystania z umów uregulowanych ustawowo (nazwanych), mogą także korzystając w pełni z owej zasady ukształtować stosunek prawny niezależnie od regulacji normatywnych (umowy nienazwane). Strony posiadają kompetencję do częściowego korzystania z wzorców normatywnych, w pozostałym zakresie wprowadzając odmienności bądź uzupełniając je o dodatkowe zastrzeżenia wynikające z Kodeksu cywilnego (umowne prawo odstąpienia, zaliczki, odstępnice, kara umowna)¹⁰⁹. Podkreślić trzeba, że art. 353¹ k.c. stanowi o treści stosunku prawnego, który wyznaczony jest prawami i obowiązkami ustanowionymi w umowie. Pojęcie treści stosunku prawnego wynikające z tego przepisu jest jednak węższe niż wynikające z art. 56 k.c.

¹⁰⁵ *Ibidem*, s. 462-463.

¹⁰⁶ *Ibidem*.

¹⁰⁷ J. Gudowski (red.), *Kodeks cywilny – komentarz, Zobowiązania*, Warszawa 2013, s. 26 – 27.

¹⁰⁸ J. Gudowski, *op.cit.*, s. 28.

¹⁰⁹ W zakresie umów nienazwanych (nietypowych) sąd rozstrzygając spór musi dokładnie zbadać, na czym polegają w danym przypadku świadczenia stron, wyrok SN z dnia 28 kwietnia 2004 r., V CK 379/03, M. Praw. 2004, nr 11, s. 486.

zgodnie z którym na ową treść składają się także przepisy prawa, zasady współżycia społecznego i ustalone zwyczaje¹¹⁰. W związku z tym, nie tylko treść wyrażona wprost w umowie oraz wspólny cel stron będą kształtowały treść stosunku zobowiązaniowego ale także pewne czynniki niezależne od woli stron (ustalone zwyczaje, obowiązujące prawo).

Oprócz elementów niejako uzupełniających treść stosunku prawnego, niebagatelną rolę odgrywać będą ograniczenia w swobodzie kontraktowania. Mimo, że jako wyżej wskazano autonomia woli i swoboda kontraktowania stanowi jedną z naczelnych zasad prawa cywilnego to nie jest to zasada absolutna, niedoznająca wyjątków i ograniczeń. Z treści art. 353¹ k.c. wynika *explicite*, że swoboda umów nie może wykraczać poza przepisy ustawy, właściwość (naturę) zobowiązania oraz zasady współżycia społecznego¹¹¹. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, że o ile zasadę swobody umów przed wprowadzeniem art. 353¹ k.c. wyprowadzano z treści art. 58 k.c. to znaczenie pierwszego z powołanych przepisów należy upatrywać właśnie w ograniczeniu przedmiotowej swobody¹¹². Z uwagi na brak normy sankcjonującej wyrażonej w art. 353¹ k.c. przyjmuje się, że normę tę należy wyprowadzać z art. 58 k.c. jako normy wyrażonej w części ogólnej Kodeksu cywilnego. Wszystkie umowy, niezależnie od woli stron, winny odpowiadać zatem treści obowiązujących ustaw, przy czym pojęcie ustawy użyte w art. 353¹ k.c. należy pojmować wąsko¹¹³. Treść i cel umowy może być w związku z powyższym sprzeczny z aktami podustawowymi¹¹⁴. Sprzeczność treści umowy z ustawą oznacza przede wszystkim sprzeczność z przepisami *iuris cogentis* regulującymi określone typy umów, w tym ich *eesentialia negotii*¹¹⁵.

Drugim z ograniczeń w swobodzie kontraktowania są zasady współżycia społecznego. Każda umowa winna zarówno co do treści jak i celu odpowiadać tej klauzuli generalnej. Jej znaczenie zostało ukształtowane przez praktykę orzeczniczą na tle podobnej klauzuli z art. 5 k.c. Stosowanie obu klauzul następować będzie jednak na innych etapach. O ile konieczność zgodności umowy z zasadami współżycia społecznego i powołanie się na art. 353¹ k.c. znajdzie zastosowanie w momencie zawierania umowy, która mogłaby być sprzeczna na przykład z porządkiem publicznym, to

¹¹⁰ J. Ciszewski (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, wyd. 1, Warszawa 2013 r., s. 582.

¹¹¹ E. Gniewek (red.), *Podstawy...*, s. 379.

¹¹² K. Osajda [w:] K. Osada (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz, t.II, Zobowiązania*, Warszawa 2013, s. 31. W dalszej części rozważań dotyczących art. 353¹ k.c. autor podkreśla, że „znaczenie normatywne art. 353¹ k.c. nie polega na afirmacji zasady swobody umów, lecz na wskazaniu jej ograniczeń to jest ustawy, zasad współżycia społecznego oraz właściwości (natury) stosunku prawnego.

¹¹³ Z. Radwański (red.), *op.cit.* s. 224-229.

¹¹⁴ Konieczność zgodności umów z ustawami dotyczy ustaw wszelkich gałęzi prawa.

¹¹⁵ K. Osajda (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz...*, s. 42.

powołanie się na zasady współżycia społecznego wynikające z art. 5 k.c. będzie dotyczyło samego faktu wykonywania przysługującego stronie prawa¹¹⁶.

Na pierwszym miejscu wśród ograniczeń w kreowaniu treści i celu umów, ustawodawca wskazuje właściwość (naturę) stosunku prawnego. Jednocześnie najtrudniej sprecyzować charakter powyższego ograniczenia. Wobec braku legalnej definicji pojęcia proponowane są różnorodne koncepcje wyjaśniające. I tak, w ujęciu ontologicznym natura stosunku prawnego to oddzielny byt, niezależny od ustawy i zasad współżycia społecznego. W koncepcji normatywnej zasadnicze znaczenie przypisać należy najważniejszym cechom każdego stosunku prawnego, które stanowią o jego istocie¹¹⁷. Z kolei, ujęcie opisowe wskazuje na kategorię porządkującą cech normatywnych stosunków prawnych wynikających z przepisów prawa¹¹⁸. W literaturze przedmiotu trudno jednak doszukać się dominującego poglądu. Względnie zgodny pogląd panuje natomiast w kwestii zakresu zastosowania właściwości stosunku prawnego w odniesieniu do umów nazwanych oraz nienazwanych. Umowy nienazwane winny odpowiadać właściwości stosunku prawnego, z uwzględnieniem faktu, że w ich przypadku mówić można o ogólnej naturze zobowiązaniowych stosunków prawnych. Właściwością (naturą) stosunków będą zatem cechy charakterystyczne wszystkich stosunków obligacyjnych i podstawowe cechy konkretnego typu umowy (określonej umowy nazwanej).

Biorąc pod uwagę powyższe uwagi należałoby stwierdzić, że treść i cel umowy, mimo zasady swobody umów będzie kształtowany nie tylko przez samą wolę stron ale także czynniki zewnętrzne jak na przykład ustalone zwyczaje. Każdorazowo umowa będzie także ograniczana przez kryteria ustawowe zagrożone sankcją nieważności umowy.

4. 2. Zakres swobody stron w zakresie nieodpłatności

Niewątpliwie kwestia ustalenia, czy w ramach czynności prawnej dokonywanej przez strony wystąpi odpłata a jeżeli tak, to jaka będzie jej wysokość mieści się w granicach treści umowy. Stwierdzenie to prowadzi w konsekwencji to konieczności ustalenia w jaki sposób ten element treści umowy podlegać będzie wyżej omówionym ograniczeniom swobody umów. Należy zauważyć, że ustawodawca pozostawia szeroką swobodę także do tych umów, które z natury swej rzeczy nie są odpłatne. W takich sytuacjach decydować będzie wola stron w zakresie ukształtowania treści

¹¹⁶ Należy jednak wyraźnie zaznaczyć, że treść klauzuli wynikająca z obu przepisów jest tożsama z uwagi na obowiązującą w polskim systemie prawnym zasadę monizmu w zakresie klauzul generalnych (zob. K. Osajda [w:] K. Osajda (red.), *Kodeks cywilny...op.cit.*, s. 42.)

¹¹⁷ Uchwała SN z dnia 22 maja 1991 r., III CZP 15/91, OSNCP 1992, poz. 1.

¹¹⁸ K. Osajda [w:] K. Osajda (red.), *Kodeks cywilny...*, s. 42.

umowy¹¹⁹. Podobnie jak w przypadku umów odpłatnych, tak też w stosunku do kontraktów zawartych pod tytułem darmym znajdzie zastosowanie art. 353¹ k.c. W związku z tym, także umowy nieodpłatne będą musiały odpowiadać właściwości (naturze) stosunku prawnego, ustawom oraz zasadom współżycia społecznego. Usprawiedliwione jest także stwierdzenie, że w przypadku umów nieodpłatnych ograniczenia te będą miały niebagatelne znaczenie nie tylko ze względu na konsekwencje wynikające z art. 58 k.c. i ryzyko nieważności czynności prawnej, ale również inne środki prawne, przewidziane przez ustawę a przysługujące podmiotom niebędącym stroną umowy.

Ustawowe ograniczenie w zakresie zawierania umów nieodpłatnych znajduje najszersze odzwierciedlenie w przypadku podmiotów prawa publicznego. Przykładem takiego ograniczenia jest ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami¹²⁰, która stanowi, że umowa w której nieruchomość państwowa (lub jednostki samorządu terytorialnego) stanowi przedmiot nieodpłatnego stosunku prawnego nieprzewidzianego w ustawie, jest zgodnie z art. 58 § 1 k.c. nieważna¹²¹. W przypadku konieczności uwzględnienia w umowach o charakterze nieodpłatnym natury bądź właściwości stosunku prawnego wskazać należy na odrębności, które winny zostać uwzględnione przy analizie ograniczenia swobody umów. Inne będą bowiem skutki w zakresie umów wzajemnych, inne zaś przy pozostałych umowach.

W zakresie umów wzajemnych, strony mają swobodę w kształtowaniu treści zobowiązania, o ile postanowienia umowne nie podważają zasady ekwiwalentności świadczeń stron¹²². Ekwiwalentność jest bowiem, o czym już była mowa, naturą zobowiązaniowych stosunków wzajemnych. Brak ekwiwalentności świadczeń będzie zatem niezgodny ze swobodą kontraktowania, jednak należy mieć na względzie, że w ramach wyrażonej w art. 353¹ k.c. zasady swobody umów mieści się przyzwolenie na faktyczną nierówność stron, która może się wyrażać nieekwiwalentnością ich wzajemnej sytuacji prawnej. Tym samym stwierdzenie nierównomiernego rozłożenia ryzyka osiągnięcia korzyści i wysokości świadczeń obciążających tylko jedną lub obie strony umowy, nie może w zasadzie wystarczyć do stwierdzenia, że czynność prawna narusza zasady słuszności kontraktowej i z tej przyczyny jest nieważna na podstawie art. 58 § 2 k.c.¹²³.

¹¹⁹ Przykładem jest art. 49 k.c. regulujący umowę zawieraną między przedsiębiorcą, a właścicielem urządzeń doprowadzających i odprowadzających płyiny, parę, gaz, energię elektryczną, który poniósł koszty budowy tychże urządzeń. Umowa taka może mieć zarówno charakter odpłatny, jak i nieodpłatny, zależnie od woli stron.

¹²⁰ Dz. U. 2010 Nr 102, poz. 651 ze zm.

¹²¹ Wyrok SN z dnia 23 czerwca 2010 r., II CSK 659/09, LEX nr 603285; uchwała SN z dnia 17 lipca 2003 r., III CZP 46/03, OSNC 2004/10/153.

¹²² Wyrok SN z dnia 8 października 2004 r., V CK 670/03, OSNC 2005/9/162.

¹²³ Postanowienie SN z dnia 13 lutego 2019 r., IV CSK 329/18, Legalis 1872976.

O ile zatem ekwiwalentność świadczeń będzie stanowiła granicę swobody umów, to kwestia kiedy dane świadczenie będzie ekwiwalentne (czy zastrzeżone przez strony świadczenie ma być traktowane jako ekwiwalentne) będzie decyzją stron¹²⁴. W kontekście wcześniejszych rozważań powyższa konstatacja ma uzasadnione podstawy. Oceniając jednak umowę przez pryzmat swobody kontraktowania można dojść do wniosku, że jeśli to strony decydują o ekwiwalentności, a finalnie odpłatności umowy wzajemnej, która obiektywnie może nie mieć takiego charakteru to z powodzeniem te same strony mogą spowodować obejście ograniczeń wynikających z art. 353¹ k.c. Dlatego też, postanowienie umowne o kwalifikacji świadczeń wzajemnych stron za ekwiwalentne powinny być respektowane tak długo jak nie naruszają istoty umów wzajemnych. W przeciwnym razie strony uzyskiwałyby faktycznie uprawnienie do kształtowania istoty (natury) danego stosunku prawnego.

4. 3. Uprawnienia organów podatkowych w zakresie badania treści czynności prawnych

Zasadą jest, że fakt dokonania czynności prawnej oraz sama jej treść wiąże tylko strony. Wynika to bowiem z istoty stosunków zobowiązaniowych, które wywierają skutki tylko między stronami czynności prawnej, w przeciwieństwie do stosunków prawno rzeczowych, które muszą być respektowane także przez innych uczestników obrotu prawnego. Tak więc, na płaszczyźnie stosunków obligacyjnych tylko strony będą zainteresowane i będą posiadały interes prawny w ewentualnej weryfikacji, jaka jest treść zobowiązania łączącego strony, bądź też w skrajnych przypadkach, czy w ogóle doszło do dokonania czynności prawnej. Można zatem przyjąć, że dopóki między stronami czynności prawnej nie dojdzie do sporu co do wyżej wskazanych elementów, dopóty treść takiej czynności nie będzie podlegała badaniu lub weryfikacji. Brak jest bowiem w obowiązującym porządku prawnym instrumentów, które pozwalałyby jakimkolwiek organowi lub sądowi podjęcie z urzędu działań zmierzających do zakwestionowania treści czynności prawnej¹²⁵. Żaden inny podmiot nie posiadałby także legitymacji procesowej czynnej przy wniesieniu powództwa o ustalenie w oparciu o treść art. 189 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego, dalej: k.p.c.¹²⁶. Dlatego też, treść dokonanej czynności prawnej pozostaje na płaszczyźnie prawa

¹²⁴ Wyrok SN z dnia 21 maja 2004 r., III CK 47/03, Legalis 1322536.

¹²⁵ W tym miejscu pominięte zostały rozważania w zakresie poszczególnych instytucji prawa ochrony konkurencji i konsumentów, służących weryfikacji legalności stosowania przez przedsiębiorców w obrocie z konsumentami treści ogólnych warunków umów, regulaminów i wzorców umownych. Podobnie, skutki umów mających na celu pokrzywdzenie wierzyciela nie będą respektowane w razie zainicjowania przez pokrzywdzonego wierzyciela akcji pauliańskiej.

¹²⁶ Dz. U. 1964 Nr 43 poz. 296.

cywilnego względnie stała i jak już wskazano strony mają szeroką autonomię w zakresie jej kształtowania.

Poza obszarem prawa cywilnego, treść czynności prawnej a nawet sam fakt jej istnienia może podlegać weryfikacji. Ustawodawca w tym zakresie przydał kompetencje organom podatkowym, które w ściśle określonych okolicznościach mogą dokonać ustaleń treści czynności prawnej. Podstawą normatywną uprawnienia jest art. 199a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, dalej: o.p.¹²⁷. Brzmienie przepisu wskazuje na badanie przez organ podatkowy treści czynności prawnej, przy uwzględnieniu zgodnego zamiaru stron i celu czynności, a nie tylko dosłownego brzmienia oświadczenia woli złożonych przez strony czynności. Istotne jest przy tym, że art. 199a § 1 *in principio* o.p., nadano brzmienie „Organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej(...)”. Wykładnia normy wyrażonej w powołanym przepisie prowadzi do wniosku, że organ podatkowy jest zobligowany do stosowania dyrektyw interpretacyjnych wynikających z art. 199a o.p. w każdym przypadku, kiedy ma miejsce analiza czynności prawnej¹²⁸. Jest to zatem nie tylko uprawnienie organów podatkowych, lecz także obowiązek.

Jeżeli zatem organy podatkowe, z wyraźnej woli ustawodawcy uzyskały uprawnienie - w porównaniu do zasad ogólnych dość wyjątkowe - to ustalenia wymaga okoliczność, kiedy może być realizowane a także jakie skutki wiążą się z ustaleniami organów podatkowych, które pozostają w sprzeczności z dosłownym brzmieniem oświadczeń woli złożonych przez strony badanej czynności. Konsekwencje szerokich uprawnień organów podatkowych w których mowa w art. 199a o.p. dotyczyć będą wszelkich czynności prawnych, które strony uważają za odpłatne lub nieodpłatne. Zagadnienie charakteru umowy jako odpłatnej lub nieodpłatnej w większości przypadków będzie zależne od woli i porozumienia stron stosunku prawnego. Jeżeli jednak skutki podatkowe ustawodawca wiąże tylko ze zdarzeniami nieodpłatnymi lub też odpłatnymi, to w świetle art. 199a o.p. dosłowne brzmienie umowy schodzić będzie na dalszy plan. Decydującą rolę przy właściwym kwalifikowaniu czynności prawnej ogrywać będą zamiar stron i cel czynności.

W literaturze przedmiotu funkcjonuje pogląd, że przedmiotowa kompetencja organu podatkowego znajdzie swoje urzeczywistnienie w przypadkach, kiedy umowa cywilnoprawna będzie zdarzeniem powodującym opodatkowanie, gdyż tylko wtedy prawnie relewantne będzie zbadanie, czy w rzeczywistości strony nie zawarły innej umowy niżby to wynikało z dosłownego jej brzmienia¹²⁹. Trzeba bowiem pamiętać, że co do zasady prawo podatkowe wiązać będzie swoje skutki, w

¹²⁷ Dz.U. 2019 r. poz. 900.

¹²⁸ C. Kosikowski, L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa – komentarz*, 5 wyd., Warszawa 2013, s. 1099.

¹²⁹ H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2013, s. 908.

tym powstanie obowiązku podatkowego z określonymi stanami faktycznymi, a mianowicie osiągnięciem przez podatnika przychodu, dochodu, wystąpieniem obrotu bądź przyrostem majątku. Wyjątkowo zaś, sama umowa będzie przedmiotem opodatkowania. Dlatego też, kiedy nie dochodzi do sytuacji, w której określona umowa cywilnoprawna jest zdarzeniem powodującym opodatkowanie, to ewentualna nazwa umowy przestaje mieć znaczenie podatkowe¹³⁰. W takich przypadkach to nie umowa jest dowodem w postępowaniu podatkowym, lecz samo zdarzenie stanowiące podatkowo prawny stan faktyczny. Organ podatkowy w takiej sytuacji nie ma nawet konieczności sięgania po uprawnienia wynikające z art. 199a o.p., gdyż może pominąć treść umowy w postępowaniu podatkowym w całości bądź w części. Wtedy też, kluczowe będzie ustalenie, jakie skutki na płaszczyźnie ekonomicznej rodzić będzie zdarzenie, które uprzednio na gruncie prawa prywatnego zostało zakwalifikowane jako jedna z umów nazwanych lub jako umowa nienazwana.

Wydaje się, że wyżej wskazany pogląd w zakresie okoliczności, w których organy podatkowe mogą korzystać z uprawnień wynikających z art. 199a o.p. jest zasadny. W obecnie obowiązującym stanie prawnym interpretacja prowadząca do rozszerzenia stanów faktycznych, w których organy mogłyby korzystać z art. 199a o.p. rodziłaby uzasadnione obawy o wprowadzanie drogą wykładni prawa instytucji konkurencyjnej do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania o której mowa w art. 119a - art. 119f o.p. Organ podatkowy nie będzie uprawniony do dowolnego i nieskrępowanego kwalifikowania czynności prawnej pod kątem jej odpłatnego lub nieodpłatnego charakteru w każdym przypadku. Zastrzeżenie budziłaby bowiem sytuacja, w której organ podatkowy, pomimo zawarcia przez strony umowy odpłatnej przy jednoczesnej nieekwiwalentności świadczeń uznałby, że umowa ma charakter nieodpłatny skutkujący przykładowo powstaniem przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia w podatku dochodowym. Takie działanie wydaje się nie mieć dostatecznej podstawy prawnej w art. 199a § 1 o.p. Wszak przedmiotem opodatkowania na gruncie podatków dochodowych jest dochód. Rolą organu podatkowego nie jest natomiast ustalanie treści umowy lub jej charakteru, lecz zbadanie, czy strona w wyniku podjętych działań gospodarczych osiągnęła dochód skutkujący powstaniem obowiązku podatkowego. Jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego organ doszedłby do wniosku, że taki dochód nie wystąpił, to kwestionowanie treści umowy, jej odpłatnego lub nieodpłatnego charakteru i potencjalnych skutków związanych z przyjęciem różnych hipotez interpretacyjnych co do umowy, byłoby całkowicie indyferentne podatkowo.

¹³⁰ H. Dzwonkowski (red.), *op.cit.*, s. 908.

Najbardziej wyrazistym do tej pory przykładam wątpliwości interpretacyjnych, które pojawiły się w orzecznictwie sądowno administracyjnym na tle omawianego zagadnienia była kwestia opodatkowania na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości w drodze umowy o dożywocie. W doktrynie prawa cywilnego nie ma istotniejszych rozbieżności co do kwalifikacji charakteru umowy o dożywocie. Najczęściej przyjmuje się, że jest to umowa wzajemnie zobowiązująca i konsensualna¹³¹. Nadto, ma ona charakter umowy nazwanej, kauzalnej, konsensualnej oraz odpłatnej¹³². Przedmiotem świadczeń nabywcy nieruchomości będzie zasadniczo zobowiązanie do dożywotniego utrzymania dożywotnika, wraz z ewentualnym ustanowieniem na jego rzecz użytkowania, służebnością osobistą, w tym służebnością mieszkania. Przedmiotem świadczenia dożywotnika będzie zaś zobowiązanie do przeniesienia własności nieruchomości. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu tylko ta postać rzeczy może być przedmiotem świadczenia ze strony uprawnionego do świadczenia, niezależnie o jaki rodzaj nieruchomości chodzi¹³³.

Na tle wyżej wskazanego stanu prawnego pojawiło się pytanie o możliwość opodatkowania podatkiem dochodowym zbycia nieruchomości w drodze umowy o dożywocie. Przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, dalej: u.p.d.o.f., wskazuje na jedno ze źródeł przychodu jakim jest m.in. odpłatne zbycie nieruchomości¹³⁴. Uznanie zatem, że umowa o dożywocie jest „odpłatnym zbyciem” prowadzi konsekwentnie do wniosku, iż umowa taka powoduje powstanie obowiązku podatkowego po stronie zbywcy. Pogląd taki, w istocie jednak koncentruje się na wskazanym już cywilistycznym charakterze umowy o dożywocie jako umowy w pierwszym rzędzie odpłatnej¹³⁵. Pojęcie odpłatnego zbycia wobec braku definicji ustawowej, interpretowane jest zaś w judykaturze przy wykorzystaniu wykładni systemowej zewnętrznej, a co za tym idzie przy odwołaniu się do cywilistycznego charakteru umowy o dożywocie¹³⁶. Chociaż dostrzegana jest zasada autonomii prawa podatkowego, która w bardzo ograniczonym zakresie pozwala na proste odwoływanie się do instytucji prawa prywatnego jako uzasadnienia dla

¹³¹ E. Skowrońska - Bocian, M. Warcinski [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks cywilny, Komentarz, t. II*, 10. wyd., Warszawa 2021, s. 973.

¹³² J. Gudowski (red.), *op.cit.*, s. 1174.

¹³³ E. Skowrońska - Bocian, M. Warcinski [w:] K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks...*, s. 972.

¹³⁴ Dz.U. 2019 r. poz. 1387.

¹³⁵ Taki pogląd znajduje odzwierciedlenie w ukształtowanej linii orzeczniczej sądów administracyjnych i wyrokach NSA z dnia 14 stycznia 2014 r., II FSK 471/12; z dnia 28 listopada 2013 r., II FSK 96/12; z dnia 15 października 2013 r., II FSK 2882/11; z dnia 6 czerwca 2013 r., II FSK 1967/11; z dnia 14 marca 2013 r., II FSK 1398/11; z dnia 10 lipca 2012 r., II FSK 2625/10; z dnia 8 grudnia 2011 r., II FSK 1101/10.

¹³⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 marca 2021 r. I SA/Gd 1179/20.

rozstrzygnięć w prawie podatkowym, jednakże owa autonomia ma charakter względny, gdyż znaczenia konkretnego przepisu prawa nie można dochodzić w oderwaniu od całego porządku prawnego. Idąc dalej, pojęcie odpłatnego zbycia należy odnieść także do umów o dożywocie, które jako oddzielne źródło przychodu winno rodzić powstanie obowiązku podatkowego. W tym miejscu trzeba zwrócić uwagę, że istota problemu sprowadza się do konieczności ustalenia, czy pojęcie „odpłatne zbycie” może być utożsamione ze zbyciem w drodze czynności prawnej o charakterze odpłatnym oraz czy cywilnoprawny (odpłatny) charakter umowy dożywocia może stanowić wystarczającą przesłankę stwierdzenia, że zbycie nieruchomości w ramach takiej umowy oznacza również jej odpłatne zbycie w znaczeniu przyjętym w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) u. p.d.o.f.¹³⁷. Wydaje się, że istnieją argumenty przemawiające za udzieleniem odpowiedzi negatywnej na tak postawione pytanie.

Po pierwsze, na skutek nowelizacji i wejścia w życie ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹³⁸ zastąpione zostało wcześniejsze brzmienie ustawy, które wskazywało na opodatkowanie dochodu z umów sprzedaży i zamiany. Rozszerzenie relewantnych podatkowo stanów faktycznych na wszelkie kategorie odpłatnego zbycia nieruchomości prowadzi do wniosku, że intencją ustawodawcy było oderwanie skutków podatkowych od istoty umów nazwanych i ich charakteru na gruncie prawa cywilnego¹³⁹. Po drugie, pojęcie „odpłatne” nie jest pojęciem z natury cywilistycznym, brak też takiej definicji w prawie prywatnym. Nie ma zatem konieczności sięgania do istoty umów odpłatnych nazwanych z Kodeksu cywilnego. Dlatego też odwoływanie się w procesie interpretacji prawa do wykładni systemowej zewnętrznej z jednoczesnym pominięciem rozważenia językowego znaczenia „odpłatności” w języku potocznym może prowadzić do błędnego rezultatu. Po trzecie, z pola widzenia nie może ujść istota podatku dochodowego, którą jest powstanie po stronie podatnika dochodu jako wzbogacenia¹⁴⁰. W rezultacie otrzymywane przez dożywotnika świadczenia nie będą skutkowały powstaniem po jego stronie dochodu a co za tym idzie, umowa dożywocia może zostać uznana za wykazującą cechy nieodpłatności.

¹³⁷ Zob. J. Stępień, *Prawne aspekty opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości w drodze umowy dożywocia*, PP, 2014, nr 8, s. 19-24.

¹³⁸ Dz. U. Nr 104, poz. 1104.

¹³⁹ Wyrok WSA w Szczeciu z dnia 28 września 2011 r. I SA/Sz 721/11; wyrok NSA z dnia 15 października 2013 r., II FSK 2882/11 uchylający powyższe rozstrzygnięcie Sądu I instancji.

¹⁴⁰ B. Brzeziński, *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym* [w:] B. Brzeziński (red.), *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego – Węzłowe problemy*, Warszawa 2013, s. 176 – 191, gdzie wskazuje się na istotne problemy w zakresie określenia dochodu idealnego oraz na konieczność koncentracji wokół poprawnej wykładni przepisów dotyczących dochodów i prawnych zasad jego ustalania.

Z całą stanowczością podkreślić jednak należy, że stosowanie prawa podatkowego, przy przyjęciu poglądu o nieodpłatnym charakterze umowy o dożywocie nie będzie prowadziło do innej kwalifikacji cywilnoprawnej umów (w tym przypadku umowy o dożywocie). Interpretacja taka nie będzie też prowadziła do negowania zdarzeń istotnych z punktu widzenia prawa prywatnego. Wręcz przeciwnie, ich respektowanie na gruncie prawa podatkowego jest nieodzowne. Stosowanie prawa podatkowego musi jednak uwzględniać istotę tej gałęzi prawa i w zależności od konkretnego stanu faktycznego i prawnego pierwszoplanowa będzie istota podatku i przedmiotu opodatkowania, nie zaś sam charakter umowy łączącej strony. Wbrew pojawiającym się twierdzeniom nie prowadzi to do rozdziwisku w systemie prawa. Wyżej przytoczona problematyka kwalifikacji umowy o dożywocie jako odpłatnego zbycia nieruchomości podlegającego opodatkowaniu stanowi tylko jeden z przykładów rozbieżności jakie mogą pojawić się w zakresie zdarzeń nieodpłatnych. Odwoływanie się do cywilistycznego charakteru umów może w prosty sposób prowadzić do błędnych rezultatów polegających na przyjęciu, że wystąpił dochód (przychód, obrót) bądź inna kategoria podatkowo relewantna w sytuacji, gdy w ujęciu ekonomicznym brak jest podstaw do takiego wniosku.

Podsumowując, art. 199a § 1 o.p. znajdzie zastosowanie w przypadku umów (czynności prawnych) nieodpłatnych wtedy, gdy przedmiotem opodatkowania jest określona umowa cywilnoprawna. Ustalenie zakresu zastosowania art. 199a § 1 o.p. implikuje w dalszej kolejności konieczność wskazania jak winien przebiegać proces interpretacji czynności prawnej dokonywanej przez organ podatkowy. Biorąc pod uwagę poczynione wyżej uwagi za słuszne należy uznać stanowisko dominujące w orzecznictwie, że wykładnia umów nie może ograniczać się jedynie do ich tekstu a raczej winna uwzględniać znaczenie spornych postanowień umowy, które są zgodne z rzeczywistą wolą stron¹⁴¹. Ponownie trzeba zaakcentować, że organy nie powinny zmierzać do ustalenia, czy umowa w rozumieniu prawa cywilnego ma na przykład charakter odpłatny bądź nieodpłatny, lecz swoje uprawnienia winny koncentrować wokół ustalenia jakie skutki taka umowa wywołuje w sferze prawa podatkowego to jest, czy skutkowało ona otrzymaniem nieodpłatnej korzyści¹⁴². Najczęściej owe skutki będą wynikiem woli stron wyrażonej w umowie a następnie urzeczywistnionej w postaci zdarzeń obiektywnie dostrzegalnych. Rzeczywista wola stron czynności prawnej jako konieczna do odtworzenia będzie dopiero pierwszym etapem ustalenia skutków podatkowych zawartej umowy. Drugim etapem będzie zaś weryfikacja, czy wola ta znalazła odzwierciedlenie w poznawalnej obiektywnie rzeczywistości. Dopiero tak poczynione ustalenia pozwolą na stwierdzenie,

¹⁴¹ Wyroki NSA z dnia 27 stycznia 2021 r. II FSK 2516/18; z dnia 26 stycznia 2018 r. II FSK 112/16; z dnia 21 sierpnia 2013 r., II FSK 2118/11, LEX nr 1364123.

¹⁴² Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2013 r., I FSK 1095/12, LEX 1356259; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 28 czerwca 2012 r., I SA/Rz 427/12, LEX nr 1216787.

czy skutki umowy są relewantne na płaszczyźnie prawa podatkowego a jeżeli tak, to czy będą one skutkowały powstaniem obowiązku podatkowego.

Konieczność poczynienia wyżej wskazanych ustaleń wymaga posłużenia się określonymi dyrektywami wykładni czynności cywilnoprawnych. Zgodzić należy się z poglądem, że ustawodawca w treści art. 199a o.p. ograniczył te dyrektywy w porównaniu do brzmienia art. 65 § 1 k.c. Dlatego też, zbadanie całego kontekstu czynności prawnej musi prowadzić tylko przez zastosowanie reguł wykładni wskazanych łącznie w art. 199a § 1 o.p. oraz art. 65 § 1 k.c. a interpretacja postanowień umowy powinna być oparta także na kontekście faktycznym¹⁴³. Jednocześnie zgodzić się należy z tezą, że nawiązanie w treści art. 199a § 1 o.p. do regulacji Kodeksu cywilnego w istocie świadczy o tym, iż przepis ten nie upoważnia do ustalenia faktów w oderwaniu od zastosowanych konstrukcji (form) cywilnoprawnych, lecz przeciwnie nakazuje ich poszanowanie, a zatem norma ta nie powinna stanowić uprawnienia do stosowania gospodarczej wykładni prawa jako sposobu zwalczania praktyk obejścia prawa podatkowego¹⁴⁴.

W zakresie badania odpłatnego lub nieodpłatnego charakteru umowy należałoby przyjąć, że w tych przypadkach, gdzie przedmiotem opodatkowania jest określona w ustawie umowa cywilnoprawna, organ korzystając z uprawnienia określonego w art. 199a o.p. ma obowiązek ustalenia jaka w istocie umowa została zgodnym postanowieniem stron zawarta. W sytuacji, gdy umowa nie stanowi przedmiotu opodatkowania, organ będzie dążył do ustalenia jakie były następstwa takiej umowy (jakie skutki wywołała w prawie podatkowym) jednocześnie nie negując ani faktu zawarcia umowy, ani jej charakteru. Fakt, że strony zawarły umowę sprzedaży, określiły jej *essentialia negotii*, jednakże nie nastąpiła zapłata ceny może skutkować przyjęciem przez organ zgodnie z art. 199a § 1 o.p., że zamiarem stron było faktycznie zawarcie umowy darowizny, gdyż jedna ze stron uzyskała korzyść pod tytułem darmym. Mimo, że cywilnoprawna interpretacja umowy prowadzić będzie do wniosku, iż zgodne oświadczenie stron nie budzi w tym zakresie wątpliwości, a sprzedawca wciąż może domagać się zapłaty ceny, to należy mieć na względzie, że ocena prawnopodatkowa w tym zakresie będzie oderwana od kwalifikacji przyjmowanej na gruncie prawa podatkowego. Jeżeli zatem w powołanym przykładzie nie wystąpił skutek w postaci zapłaty ceny, to konsekwentnie przyjąć należy, że jedna ze stron otrzymała korzyść nieodpłatnie.

¹⁴³ P. Pietrasz [w:] C. Kosikowski, L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa – komentarz*, wyd. 5 – elektroniczne, stan na dzień 13 lutego 2014r.

¹⁴⁴ H. Filipczyk, *Glosa do wyroku NSA z dnia 4 marca 2008 r., II FSK 24/07*, POP, 2008, nr 6, s. 528.

5. Podsumowanie

Podsumowując rozważania pierwszej części pracy należy stwierdzić, że prawo cywilnie nie definiuje nieodpłatności ani w przepisach ogólnych Kodeksu cywilnego, ani też w ustawach szczególnych. Pojęcie to występuje jednak w co najmniej kilku kontekstach w rozbudowanej siatce znaczeniowej i najczęściej wiązać będzie z czynnością prawną lub ze świadczeniem.

Ocena czynności prawnej nieodpłatnej uzależniona jest od przyjętej koncepcji obiektywnej lub subiektywnej. Stanowisko obiektywne skoncentrowane jest na kwestii rzeczywistego braku odpłaty jednej ze stron oraz wartości gospodarczej świadczeń w ramach danej czynności prawnej i uzasadnione będzie tam, gdzie ochrona praw lub interesów podmiotu prawa jest uzależniona od przypisania czynności prawnej nieodpłatnego charakteru¹⁴⁵. Z kolei w ujęciu subiektywnym (formalnym) to wola stron decyduje o tym, czy czynność prawna ma charakter nieodpłatny, gdyż nawet zbycie prawa za symboliczną złotówkę skutkuje uznaniem, że wystąpiła odpłata w ramach danego stosunku prawnego a co za tym idzie nie ma podstaw, aby mówić, że dokonano czynności prawnej nieodpłatnej. W takim ujęciu, czynność ma charakter odpłatny niezależnie od tego, jak przedstawia się relacja obiektywnie ocenianej wartości obu świadczeń oraz to z jakich przyczyn wartości obu świadczeń nie pozostają w równowadze ekonomicznej (m.in. w przypadku *pretium affectionis*)¹⁴⁶.

Podkreślić trzeba, że formalna ocena charakteru odpłatnego lub nieodpłatnego dotyczyć będzie zawsze czynności prawnej, natomiast ocena merytoryczna odnosi się do gospodarczego efektu wykonania zobowiązania a nie samej czynności. Nie ma tożsamości znaczeniowej pomiędzy czynnością prawną nieodpłatną a świadczeniem nieodpłatnym. Świadczenie (odpłatne lub nieodpłatne) jest bowiem elementem powstałego stosunku i nie wystąpi poza nim. Tak więc nie można mówić o powstaniu lub otrzymaniu świadczenia bez świadczącego. W sytuacjach, w których nie ma dwóch stron stosunku prawnego a dochodzi do powstania pewnej korzyści materialnej o wartości ekonomicznej można mówić o przysporzeniu. Należy wreszcie w zarysowanej siatce pojęciowej umieścić pojęcie ekwiwalentności, które odnosi się do świadczeń umów wzajemnych o charakterze odpłatnym. Każde świadczenie nieodpłatne rozumiane jako występujące bez żadnej odpłaty wzajemnej będzie zatem nieekwiwalentne. Jednak nie każde świadczenie nieekwiwalentne będzie jednocześnie nieodpłatne. Obok klasycznej odpłatności w znaczeniu obiektywnym utożsamianym z wartością rynkową świadczeń wyróżnia się więc także świadczenie częściowo odpłatne. Tak rozumiana czę-

¹⁴⁵ Wyrok SN z dnia 7 czerwca 2019 r., IV CSK 169/18, opubl. www.sn.pl, dostęp na dzień 20 kwietnia 2020 r.

¹⁴⁶ Wyrok SN z 12 czerwca 2002 r., III CKN 1312/00, LEX nr 55503.

ściowa odpłatność sytuuje się między odpłatnością w znaczeniu obiektywnym oraz całkowitą, „zupelną” nieodpłatnością¹⁴⁷.

Konkludując, zarówno świadczenie odpłatne w sensie obiektywnym, jak i częściowo odpłatne i nieodpłatne dotyczą czynności przysparzających. W przeciwieństwie do czynności prawnych nieodpłatnych, gdzie świadczenie otrzymuje się pod tytułem darmym, w przypadku czynności odpłatnych oraz częściowo odpłatnych można odnosić je do pojęcia ekwiwalentności, przy czym jak zauważa się, za ekwiwalentne może zostać uznane nie tylko świadczenie obiektywnie odpłatne, ale także świadczenie częściowo odpłatne, choć pod warunkiem uwzględnienia woli stron nakierowanej na zawarcie umowy, w której właśnie tak określone zostanie świadczenie wzajemne. Ekwiwalentność, w przeciwieństwie do odpłatności, pozwala na uwzględnienie także subiektywnych elementów motywacyjnych¹⁴⁸. W tym znaczeniu umowa nieodpłatna nigdy nie będzie ekwiwalentna.

¹⁴⁷ P. Ratusznik, *op.cit.*, s. 358.

¹⁴⁸ *Ibidem*.

Rozdział II. Nieodpłatność i częściowa odpłatność danin publicznych

1. Uwagi ogólne

W ogólnym ujęciu konstytucyjnym, zgodnie z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., dalej Konstytucja RP, daniny publiczne zaliczane są do kategorii ciężarów i świadczeń publicznych¹⁴⁹. Ustrojodawca nie dokonał jednak zdefiniowania ani dochodów publicznych ani pojęcia daniny. Na poziomie ustawowym w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, dalej: u.f.p., wskazano na katalog „środków publicznych” zgodnie z którym daniny publiczne stanowią jeden ze składników dochodów publicznych, gromadzonych w celu pokrycia wydatków publicznych oraz rozchodów publicznych¹⁵⁰. Podstawową grupę środków publicznych stanowią zatem dochody publiczne a wśród nich daniny publiczne do których zalicza się podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz banków państwowych, a także inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z odrębnych ustaw (art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p.). Pozostałą, zróżnicowaną grupę dochodów publicznych stanowią między innymi dochody z mienia jednostek sektora finansów publicznych, w tym wpływy z umów najmu, dzierżawy i innych umów o podobnym charakterze, odsetki od środków na rachunkach bankowych, odsetki od udzielonych pożyczek i od posiadanych papierów wartościowych, dywidendy z tytułu posiadanych praw majątkowych (art. 5 ust. 4 lit. a-d u.f.p.); spadki, zapisy i darowizny w postaci pieniężnej na rzecz jednostek sektora finansów publicznych (art. 5 ust. 4 pkt 5 u.f.p.); odszkodowania należne jednostkom sektora finansów publicznych (art. 5 ust. 4 pkt 6 u.f.p.); kwoty uzyskane przez jednostki sektora finansów publicznych z tytułu udzielonych poręczeń i gwarancji (art. 5 ust. 4 pkt 7 u.f.p.); dochody ze sprzedaży majątku, rzeczy i praw (art. 5 ust. 4 pkt 8 u.f.p.).

W literaturze przedmiotu zauważa się, że pojęcie daniny publicznej jest pewnym archaizmem, służącym do przesuwania środków pieniężnych między różnymi podmiotami i w istocie oznacza wszelkie przymusowe świadczenia o charakterze bezzwrotnym takie jak podatki, składki, opłaty, dopłaty oraz inne świadczenia pieniężne wynikające z przepisów ustawy¹⁵¹. W ujęciu teoretycznym pojęcie daniny publicznej jest bardzo szerokie i obejmuje różnego rodzaju finansowe zasi-

¹⁴⁹ Dz.U. 2009 Nr 114 poz. 946.

¹⁵⁰ Dz.U. 2009 Nr 157 poz. 1240.

¹⁵¹ A. Drwiłło, *System dochodów niepodatkowych* [w:] C. Kosikowski (red.), E. Ruśkowski (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 601.

lenie podmiotów prawa publicznego (państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego)¹⁵². Ta różnorodność powoduje, że wymienia się co najmniej kilka klasyfikacji dochodów i danin publicznych, w tym ze względu na kryteria: podmiotów, od których pobierane są dochody publiczne; rodzaje budżetu, do którego odprowadzane są dochody publiczne; funkcji (zdania) dochodów; ostateczności pobrania dochodu; możliwości wyegzekwowania dochodów publicznych; obligatoryjność i fakultatywność, a także okoliczności ich poboru jednorazowości lub cykliczności poboru; krajowego lub zagranicznego źródła pochodzenia¹⁵³. Wreszcie, jednym z kryteriów klasyfikacji danin jest ich odpłatność i nieodpłatność, która opiera się na wzajemności świadczenia ze strony podmiotu prawa publicznego. W sytuacji, gdy podmiot uiszczający określoną kwotę pieniężną na rzecz państwa lub samorządu otrzymuje świadczenie wzajemne (czynność urzędową lub usługę), to należy stwierdzić, że tak otrzymane przez podmiot publiczny świadczenie ma charakter dochodu odpłatnego. Pobranie świadczenia pieniężnego przez podmiot publiczny w przypadku braku świadczenia wzajemnego stanowi o nieodpłatności dochodu. Tak zarysowany podział danin umożliwia wstępną ich klasyfikację, lecz nie odpowiada jeszcze na pytanie o rozumienie pojęć odpłatności, nieodpłatności i ekwiwalentności na gruncie prawa finansowego oraz o znaczenie tych pojęć dla poszczególnych danin.

Kryterium odpłatności i nieodpłatności danin publicznych a w szczególności podatku i opłaty publicznoprawnej będzie zatem przedmiotem analizy w niniejszym rozdziale.

2. Teoretyczne, normatywne i orzecznicze koncepcje definicji podatku

Podatek w ogólnym ujęciu stanowi element szeroko rozumianego źródła dochodów publicznych państwa (jednostki samorządu terytorialnego). Jak wielokrotnie wskazywał w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny podatek jest bez wątpienia podstawową, jeśli nie najważniejszą formą daniny publicznej, o której mowa w art. 217 Konstytucji RP, a ponadto stanowi nie tylko wzór dla innych niepodatkowych danin publicznych, ale ułatwia objaśnienie samego pojęcia daniny publicznej¹⁵⁴. Wyżej wskazany sposób definiowania podatku z pewnością nie pozwala na odróżnienie go od innych dochodów i danin publicznych. Jako najogólniejszy z punktu widzenia formy prawnej przyjmuje się podział na dochody podatkowe i niepodatkowe¹⁵⁵. Tak zarysowany

¹⁵² W. Wójtowicz, *Daniny publiczne* [w:] L. Etel (red.), *System Prawa Finansowe, tom III Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 16.

¹⁵³ *Ibidem*, s. 17-20.

¹⁵⁴ Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12, OTK-A 2013/6/76.

¹⁵⁵ C. Kosikowski [w:] C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *op.cit.*, s. 463.

podział stawia w opozycji do siebie podatek oraz wszelkie inne dochody pozyskiwane przez związek publicznoprawny. Podział ten, jak podkreśla się w literaturze ma istotne znaczenie nie tylko z punktu widzenia teoretyczno prawnego ale przede wszystkim ze względu na inne (wyższe) wymogi jakie stawiane są prawu podatkowemu w zakresie jego stanowienia oraz stosowania¹⁵⁶.

Fakt, że podatki stanowią swoistą, odrębną od pozostałych dochodów publicznych kategorię rodzi w dalszej kolejności konieczność wskazania cech, które pozwalają w niezawodny sposób rozstrzygnąć, czy świadczenie przekazywane na rzecz związku publicznoprawnego ma cechę podatku, czy też jest to inna forma wywiązywania się przez podmiot do tego zobowiązany z ogólnej powinności ponoszenia ciężarów publicznych¹⁵⁷. Taka konieczność przybiera na sile biorąc pod uwagę, że podatki i opłaty stanowią podstawę (trzon) prawa daninowego¹⁵⁸. Można wskazać za T. Dębowską – Romanowską na charakter danin publicznych jakimi są:

- stałość ich występowania jako podstawy funkcjonowania państwa,
- wpływanie ograniczająco na istotę prawa własności, dziedziczenia oraz prawa do prowadzenia działalności gospodarczej przez obywateli i inne podmioty prawne,
- zmienność co do wysokości i rozłożenia tych ciężarów, stosownie do zmiennego zakresu zadań państwa i jego polityki społecznej w ramach porządku konstytucyjnego¹⁵⁹.

Biorąc pod uwagę, że daniny publiczne należą do szerszej kategorii dochodów publicznych można przyjąć, iż ich naczelnymi cechami, które przypisywane są wszelkim dochodom są pieniężny charakter zasilający budżet państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, ustawowa podstawa ich pobierania wynikająca z ustawy o finansach publicznych bądź też z innych ustaw, bezzwrotny charakter, gromadzenie i wydatkowanie w celu realizacji zadań publicznych¹⁶⁰. Warto na marginesie zaznaczyć, że nazwa „danina” oznaczająca świadczenie pieniężne funkcjonuje w powszechnym obrocie stosunkowo niedługo. Wcześniej przy oznaczaniu takich świadczeń posługiwano się pojęciem „dochodów publicznych”¹⁶¹. Pojęcie daniny publicznej, przy przyjęciu powyższych cech będzie miało zatem stosunkowo szeroki zakres. Założenie, iż daniny publiczne to z jednej strony podatki, z drugiej zaś inne pieniężne formy świadczenia na rzecz państwa prowadzi w konkluzji do

¹⁵⁶ *Ibidem*.

¹⁵⁷ T. Dębowska – Romanowska, *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, Głosa, 1996, nr 11, s. 1 i n.

¹⁵⁸ *Ibidem*.

¹⁵⁹ *Ibidem*.

¹⁶⁰ H. Dzwonkowski (red.), J. Gliniecka (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013, s. 89.

¹⁶¹ W. Wójtowicz, *Pojęcie daniny publicznej* [w:] L. Etel (red.), *op.cit.*, s. 16.

koniecznego wskazania takich danin. W literaturze dość zgodnie wskazuje się w tym przypadku na opłaty, dopłaty i cła¹⁶². Mimo, że art. 5 ust. 2 pkt 1 u.f.p. do kategorii danin publicznych nie zalicza ceł, to biorąc pod uwagę przymusowy charakter wszystkich rodzajów danin publicznych należałoby uznać także cła za formę daniny publicznej¹⁶³. Pośród wielu funkcji danin publicznych jako pierwszoplanową wskazać należy funkcję fiskalną. Ich celem jest bowiem dostarczenie państwu środków niezbędnych do jego działania¹⁶⁴. Pozostałe funkcje takie jak: redystrybucyjna, stymulacyjna, informacyjno-kontrolna pełnić będą rolę dodatkową i uzupełniającą, o większym lub mniejszym znaczeniu w zależności od rodzaju daniny.

Zarówno wyżej wskazane cechy danin publicznych jak też ich funkcje prowadzą do wniosku, że w zdecydowanej większości mają one charakter podobny lub wręcz tożsamy. Z tego powodu zaistniała potrzeba wyszczególnienia kryteriów pozwalających na podkreślenie specyfiki poszczególnych rodzajów danin publicznych, w pierwszym rzędzie zaś podatków.

Wanda Wójtowicz wskazuje na wielorodzajową możliwość klasyfikacji danin publicznych (dochodów), przy czym jako zasadnicze podaje kryteria:

- podmiotu, od którego pobierane są dochody publiczne,
- rodzaju budżetu,
- funkcji dochodu,
- ostatecznego pobrania dochodu jako bezzwrotnego lub zwrotnego,
- odpłatności i nieodpłatności dochodu,
- przymusowego lub dobrowolnego egzekwowania dochodów,
- obligatoryjnego lub fakultatywnego funkcjonowania określonej daniny publicznej,
- zwyczajnego lub nadzwyczajnego charakteru pobierania daniny,
- cyklicznego lub sporadycznego charakteru pobierania daniny,
- krajowego lub zagranicznego pochodzenia dochodów¹⁶⁵.

Z kolei klasyfikacja zaproponowana przez H. Dzwonkowskiego i J. Gliniecką zakłada podział na kryterium:

¹⁶² Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe – zagadnienia materialno prawne i proceduralne*, wyd. 2, Warszawa 2013, s. 17.

¹⁶³ Normatywnie ustawodawca do kategorii danin publicznych we wskazanym wyżej przepisie zaliczył m.in. podatki, składki, opłaty, wpłaty z zysku przedsiębiorstw państwowych i jednoosobowych spółek Skarbu Państwa oraz inne świadczenia pieniężne, których obowiązek ponoszenia na rzecz Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego, państwowych funduszy celowych oraz innych jednostek sektora finansów publicznych wynika z innych ustaw niż budżetowa.

¹⁶⁴ W. Wójtowicz, *op.cit.*, s. 21.

¹⁶⁵ *Ibidem*, s. 16-21.

- istnienia świadczenia wzajemnego, w związku z czym można wyróżnić świadczenia odpłatne i nieodpłatne,
- przymusu państwowego w egzekwowaniu danin, jako przymusowe lub dobrowolne,
- związku publicznoprawnego, którego budżet dochód zasila (dochody budżetu państwa i jednostek samorządu terytorialnego)¹⁶⁶.

Już dwa wskazane wyżej sposoby podziału danin publicznych pozwalają przyjąć, że są one, mimo wielu podobieństw, zróżnicowane. Dają one jednak możliwość i pozwalają na stanowcze i wyraźne oddzielenie podatków od pozostałych danin publicznych, co wyraził także wprost ustrojodawca w art. 217 Konstytucji RP wskazując, że „Nakładanie podatków i innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Taki podział wiąże się zawsze z koniecznością wskazania cech podatku, które pozwolą identyfikować ten rodzaj daniny publicznej. Podatek jako kategoria posiadająca zarówno charakter prawny jak i ekonomiczny definiowany jest w sposób opisowy, przez wyliczenie jego cech¹⁶⁷. Wskazać jednak należy, że poza prawem podatkowym (finansowym), podatki nie będą miały samodzielnego bytu, gdyż są one tworem prawa publicznego, mimo, że są także kategorią ekonomiczną¹⁶⁸. Mówiąc o cechach podatku na gruncie prawa daninowego należy dla kompleksowej analizy pojęcia wskazać trzy płaszczyzny na których funkcjonuje owe pojęcie. Zabieg ten ma istotne znaczenie ze względu na weryfikację założeń teoretycznoprawnych z normatywną koncepcją podatku przyjętą przez ustawodawcę oraz pozwala na jednoznaczne wskazanie, która lub które z cech stałych podatku ma znaczenie przesądzające (konstytuujące) dla uznania daniny publicznej za podatek, jeżeli takie istnieją.

Pierwszą z płaszczyzn pozwalających na wysnućie ogólnych twierdzeń o obiektywnie istniejących cechach podatku jest teoria prawa i poglądy doktryny¹⁶⁹. Zasadniczo w literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, iż nie istnieją istotniejsze problemy z pojmowaniem podatku a przyjmowany dość jednolicie pogląd o podatku jako świadczeniu określonym ustawowo, pieniężnym, przymusowym, bezzwrotnym, nieodpłatnym i ponoszonym na rzecz związków publicznych nie tra-

¹⁶⁶ H. Dzwonkowski, J. Gliniecka, *op.cit.*, s. 90.

¹⁶⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe*, wyd. II, Toruń 2000, s. 24.

¹⁶⁸ W. Modzelewski (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, wyd. 7, Warszawa 2010, s. 17.

¹⁶⁹ Większość założeń teoretycznoprawnych powstała przed normatywnym zdefiniowaniem pojęcia podatku w obowiązującej Ordynacji podatkowej.

ci na aktualności¹⁷⁰. Podatek będzie zatem abstrakcyjnym stosunkiem prawnym posiadającym swoje charakterystyczne cechy pozwalające na odróżnienie go od innych świadczeń publicznoprawnych¹⁷¹. Można bez trudu wyodrębnić te cechy stałe podatku, które wymieniane są w teorii prawa podatkowego jednolicie i znajdują odzwierciedlenie w definicji ustawowej podatku oraz te, które pojawiają się sporadycznie.

Do pierwszej grupy należeć będą:

- przymusowy charakter podatku,
- bezzwrotność świadczenia,
- wpłata za rzecz związku publicznoprawnego,
- charakter pieniężny,
- nieodpłatność i jednostronność świadczenia,
- ustawowa podstawa określenia podatku¹⁷².

Do zbioru cech stałych podatku, które nie są przyjmowane jednolicie zalicza się:

- ogólność podatku (generalność)¹⁷³,
- przewłaszczenie (zmianę właściciela środków pieniężnych przez zapłatę podatku)¹⁷⁴,
- świadczenie w celu pokrycia wydatków publicznych¹⁷⁵,
- świadczenie bez bezpośredniego świadczenia wzajemnego¹⁷⁶.

Wszystkie wskazane wyżej cechy stałe, niezależnie, czy powszechnie podzielane, czy też pojawiające się wyjątkowo polegają na wyliczeniu o charakterze pozytywnym. Zasadniczo definiowanie podatku w sposób opisowy nie polega na określeniu jego cech od strony negatywnej¹⁷⁷. Bez wątpienia doktrynalne koncepcje pojęcia podatku są szersze niż normatywna definicja podatku, mają one zatem charakter pełniejszy i ogólniejszy i jednocześnie lepiej oddają charakter tej daniny

¹⁷⁰ L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, wyd. II, Warszawa 2008, s. 21.

¹⁷¹ R. Wolański, *System podatkowy. Zarys wykładu*, Warszawa 2020, s. 18.

¹⁷² H. Litwińczuk (red.), P. Karwat, W. Pietrasiewicz, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, wyd. V, t. I, Warszawa 2006, s. 19.

¹⁷³ S. Dolata, *Podstawy teorii podatku*, Opole 1995, s. 12-13.

¹⁷⁴ Obecnie, w związku ze zmianami ustrojowymi, problematyka zmiany właściciela środków pieniężnych przy zapłacie podatku straciła na znaczeniu. Przyjmuje się, że zapłata przez np. państwowy zakład budżetowy podatku na rzecz Skarbu Państwa nie wyklucza, że w sensie funkcjonalnym będzie to świadczenie podatkowe, zob. L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, *op.cit.*, s. 25.

¹⁷⁵ M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000, s.24.

¹⁷⁶ *Ibidem*.

¹⁷⁷ W. Modzelewski (red.), *op.cit.*, s. 16.

publicznej¹⁷⁸. Przykładem jest tu akcentowana w literaturze cecha generalności podatku polegająca na ogólnym charakterze norm prawnych ustanawiających podatki ze względu na adresata i beneficjenta. W ustawowej definicji podatku brak jest cechy generalności. Gdyby zatem ustrojodawca nie przewidział generalnego charakteru podatku w postanowieniach art. 84 i 217 Konstytucji RP mogłaby powstać obawa o ustanawianie norm o charakterze podmiotowo- i przedmiotowo ograniczonym, co byłoby w istocie zaprzeczeniem ogólności opodatkowania¹⁷⁹.

Teoretycznoprawne ujęcie cech stałych podatku jest zatem spójne i w zasadzie trudno doszukać się różnic o istotniejszym charakterze. Na założenia doktrynalne w tym zakresie nie miało także większego wpływu ujęcie normatywne definicji opisowej podatku w 1997 przy okazji uchwalenia Ordynacji podatkowej, gdyż owe założenia doktrynalne zostały nakreślone już wcześniej.

Drugą płaszczyzną analizy cech stałych podatku są regulacje konstytucyjne oraz ich wykładnia znajdująca odzwierciedlenie w dorobku orzeczniczym Trybunału Konstytucyjnego. Konstytucyjne rozumienie podatku ma istotny wpływ nie tylko przy stanowieniu ustaw podatkowych i formułowaniu definicji legalnych podatku w aktach normatywnych, lecz pozwala także na uwypuklenie tych cech daniny, które mają decydujące (konstituujące) znaczenie. Wielokrotnie w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny przy analizie charakteru prawnego danin publicznych podkreślał, że nie należy na płaszczyźnie interpretacji konstytucyjnej pojęć posługiwać się legalnymi definicjami aktów stojących hierarchicznie niżej, w przypadku definicji podatku – ustaw, gdyż pojęcia konstytucyjne, w tym daniny publicznej oraz podatku posiadają na gruncie ustawy zasadniczej charakter autonomiczny¹⁸⁰. Jednocześnie należy mieć na względzie, że ustrojodawca nie wprowadził na poziomie regulacji konstytucyjnej definicji wyżej wskazanych pojęć. Okoliczność ta prowadzi do przeprowadzenia procesu interpretacyjnego, w taki sposób, aby to przepisy konstytucyjne narzucały kierunek wykładni zawarty w innych aktach normatywnych¹⁸¹. Posługiwanie się definicjami ustawowymi przy próbie określenia pojęcia podatku na płaszczyźnie ustawy zasadniczej byłoby zatem błędem¹⁸². Nie oznacza to jednak, że pojęcie podatku definiowane jest przez Trybunał Konstytucyjny w sposób oderwany od wskazanego już wcześniej doktrynalnego pojęcia

¹⁷⁸ H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 2.

¹⁷⁹ N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 140. Autorka wskazuje na ogólność podatku ujmowaną także jako jego powszechność.

¹⁸⁰ W ocenie TK wyrażonej w wyroku z dnia 19 lipca 2001 r., P 9/09, OTK ZU 2011/6A poz. 59, znaczenie terminów przyjętych w ustawach nie może przesądzać o sposobie interpretacji przepisów konstytucyjnych, w przeciwnym wypadku gwarancje konstytucyjne utraciłyby jakiegokolwiek znaczenie.

¹⁸¹ Wyrok TK z dnia 14 marca 2000 r., P 5/99, OTK ZU 2000/2 poz. 60.

¹⁸² A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne - podstawowe pojęcia konstytucyjne*, ZNSA, 2011, nr 2, s. 49.

oraz założeń teoretycznoprawych, czy też nawet określenia ustawowego tej daniny publicznej. W dotychczasowym orzecznictwie niejednokrotnie zwraca się uwagę, że konstytucyjne rozumienie podatku definiowane jest zbieżnie (lub nawet w sposób tożsamy) z rozumieniem przyjętym w doktrynie oraz określeniem ustawowym zawartym w Ordynacji podatkowej¹⁸³. Należy jednak zwrócić uwagę na te z cech stałych podatku, które w sposób najbardziej wyrazisty zdają się rysować w orzecznictwie konstytucyjnym. O tym jednak, czy dane świadczenie jest podatkiem, opłatą, czy też inną daniną publiczną przesądzać będą materialnoprawne cechy świadczenia a nie jego nazwa. W ten sposób Trybunał akcentuje niemożność stosowania kryterium formalnego.

W jednym z pierwszych wyroków odnoszącym się do przedmiotowego zagadnienia TK wskazał na podatek jako „świadczenie pieniężne na rzecz państwa, o charakterze przymusowym, generalnym, bezzwrotnym i nieodpłatnym, pobieranym na podstawie przepisów ustawowych”¹⁸⁴. Mając na uwadze wejście w życie Konstytucji RP, która w niewielkim zakresie zmodyfikowała przytoczoną definicję o kwestię świadczenia nie tylko na rzecz państwa, lecz także jednostek samorządu terytorialnego oraz ustawową podstawę nakładania podatków, w pozostałym zakresie można przyjąć wskazane twierdzenie jako aktualne i pełne. Konstytucyjne pojęcie podatku zdaje się być jednak w niektórych orzeczeniach rozszerzane, przy czym co warto zaznaczyć nie tworzy to jakościowo nowej definicji. Takie uzupełnienie dotyczy m.in. charakteru ogólnego podatku¹⁸⁵; jednostronności ustalania obciążenia, gdyż jego wysokość i sposób realizacji jest wynikiem władczej decyzji właściwego organu państwa, opartej na konkretnej podstawie ustawowej¹⁸⁶; przeznaczenia ogólnego wpływów budżetowych osiągniętych z podatku¹⁸⁷.

Trybunał Konstytucyjny wskazał jednak, że cechy podatku takie jak przymusowość, bezzwrotność, jednostronne ustalanie na mocy władztwa daninowego, ogólny charakter świadczenia pieniężnego będą odnosić się także do innych kategorii danin publicznych takich jak składki, opłaty, cła, dopłaty oraz inne świadczenia pieniężne wynikające z przepisów ustawowych. Dlatego też, nie będą to cechy, które w sposób niezawodny pozwolą odróżnić podatek od pozostałych danin publicznych. O ile bowiem wszystkie ze wskazanych cech stałych podatku są w ocenie TK istotne to w dotychczasowych rozważaniach nie było wskazania na cechę (cechy) odróżniające podatek od

¹⁸³ Wyrok TK z dnia 26 września 1989 r., K 3/89, OTK 1989 r., poz. 5.

¹⁸⁴ *Ibidem*.

¹⁸⁵ Wyrok TK z dnia 29 maja 1996 r., K 22/95, OTK ZU, 1996/3, poz. 21.

¹⁸⁶ Wyrok TK z dnia 16 kwietnia 2002 r., SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz., 26.

¹⁸⁷ Wyrok TK z dnia 19 lipca 2011 r., P 9/09, OTK ZU 2011/6A poz. 59 .

innych danin¹⁸⁸. W powołanym już wyroku TK z dnia 15 lipca 2013 r. wskazano, że „daninę publiczną od podatku, będącego wzorcowym jej przykładem, może różnić przynajmniej częściowa odpłatność lub ekwiwalentność”. Innymi słowy, podatek będzie się wyróżniał przede wszystkim nieodpłatnością, przy czym w orzecznictwie nieodpłatność utożsamiana jest z nieekwiwalentnością i stanowi jej synonim.

Mimo, że orzecznictwo konstytucyjne nie podaje wprost na czym polega nieodpłatność podatku, to wskazuje jednocześnie, że odpłatność dotyczyć będzie tych świadczeń, które powiązane są ze świadczeniem wzajemnym. Teza taka pozwala na rekonstrukcję pojęcia nieodpłatności podatku, które polegać będzie na braku bezpośredniego związku ze wzajemnym świadczeniem ze strony związku publicznoprawnego. Istotne staje się przy tym podkreślenie elementu powiązania świadczeń, przy odpłatności oraz braku takiego powiązania przy nieodpłatności. Co istotne, analiza tej kluczowej cechy podatku tworzy konieczność każdorazowego weryfikowania związku między świadczeniami stron w celu prawidłowej kwalifikacji daniny publicznej do kategorii podatku. Uiszczaniu podatku nie towarzyszy też żadne powiązane świadczenie wzajemne ze strony państwa lub jednostki samorządu terytorialnego w sposób bezpośredni, zaś co do zasady, całość dochodów budżetowych, niezależnie od tytułu stanowiącego podstawę ich poboru, przeznaczana jest na ogół wydatków planowanych w danym roku¹⁸⁹. W związku z powyższym, aby mówić o nieodpłatności podatku należy mieć na uwadze brak związku między świadczeniami, ponadto brak tego związku musi mieć kwalifikowaną formę bezpośredniości. Podkreślenia wymaga fakt, że żadna z prób definicji cechy nieodpłatności nie odnosi się do wartości świadczenia pieniężnego podatnika i ekwiwalentu otrzymywanego przez niego w formie świadczenia publicznego. Okoliczność ta wskazuje, że wartości świadczeń (lub w ogóle ich otrzymanie) nie jest istotna z prawnego punktu widzenia.

Warto również zwrócić uwagę na różnicę pojawiającą się między doktrynalnym ujęciem pojęcia nieodpłatności podatku a definicją tej cechy wypracowaną przez orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. O ile w przytoczonych wyrokach istnienie świadczenia podatnika na rzecz związku publicznoprawnego oraz świadczenia związku publicznoprawnego na rzecz podatnika nie jest kwestionowane przy jednoczesnym akcentowaniu braku bezpośredniego związku tychże świadczeń, o tyle już w literaturze przedmiotu można dostrzec twierdzenie o braku jakiegokolwiek

¹⁸⁸ W uzasadnieniach wyroków Trybunał Konstytucyjny wskazuje na cechy istotne lub nawet najistotniejsze podatku z punktu widzenia konkretnych rozważań. W wyroku z dnia 29 maja 1996 r. K 22/95, podkreślono, że „Z punktu widzenia prowadzonych tutaj rozważań najistotniejszy jest ogólny charakter świadczenia podatkowego”.

¹⁸⁹ Wyroki TK z dnia 20 maja 2020 r., P 2/18, Dz.U. 2020, poz. 976; z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12, OTK-A 2013/6/76.

świadczenia ze strony związku publicznoprawnego na rzecz podatnika¹⁹⁰. Różnica między rozumieniem orzecznictwem a doktrynalnym nie jest znacząca, jednak pozwala na wskazanie dwóch odmiennych kierunków pojmowania nieodpłatności w kontekście cechy podatku, co zapewne wynika z założeń wyjściowych obu podejść.

Trybunał Konstytucyjny nie będąc - jak już podkreślono - związany ustawową koncepcją podatku wskazuje bardziej na preferowane, idealne założenie tej cechy podatku, które winno opierać się na braku powiązań świadczeń podatnika i związku publicznoprawnego, jednak z oczywistych względów podejście to uwzględnia obiektywny fakt, że podatek może i często otrzymuje świadczenie od państwa (samorządu) jednak takie świadczenie nie ma związku z zapłaconym podatkiem, nie jest ono warunkiem wywiązania się z zobowiązania podatkowego. Podejście wskazywane w literaturze przedmiotu koncentruje się natomiast wokół wyjaśnienia ustawowego pojęcia nieodpłatności, które charakteryzuje się ze swej istoty brakiem jakiegokolwiek innego świadczenia wzajemnego. Tu akcentowany jest właśnie brak świadczenia, za które nie może być uznane w ujęciu doktrynalnym świadczenie ze strony związku publicznoprawnego na rzecz podatnika.

Po uwzględnieniu ustaleń nauki oraz dorobku orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego należy odnieść się do obowiązującej pierwszej w polskim prawodawstwie normatywnej koncepcji podatku, która w swojej definicji jako jedną z jego cech wymienia właśnie nieodpłatność¹⁹¹. Poczynione wyżej uwagi mają o tyle istotny charakter, że ustawodawca definiując podatek na gruncie Ordynacji podatkowej sięgnął do rozumienia doktrynalnego i orzecznictwa, które nie przedstawiały zasadniczych różnic¹⁹². W związku z tym, niesporna jest definicja podatku wynikająca z art. 6 o.p. stanowiąca, że podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej¹⁹³.

Na uwadze należy mieć jednocześnie, że o ile same cechy podatku wymienione przez ustawodawcę nie budzą wątpliwości to już sposób ich sformułowania przez brak precyzyjności lub brak innych cech podatku wymienianych w doktrynie budzi zastrzeżenia. Przykładem jest określenie po-

¹⁹⁰ W. Wójtowicz, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1997, s. 18, gdzie autorka wskazuje, że „Ta cecha podatku [nieodpłatność – przyp. P.S.] oznacza, iż podmiot uiszczający podatek nie otrzymuje od państwa lub samorządu żadnego wzajemnego świadczenia, czy to w postaci czynności urzędowej, czy usługi jak to jest przy pobieraniu opłat”.

¹⁹¹ C. Kosikowski (red.), L. Etel (red.), *op.cit.*, s. 74.

¹⁹² W. Nykiel [w:] L. Etel (red.), *System...*, s. 27.

¹⁹³ Przepis art. 6 O.p. zawiera tzw. klasyczną definicję podatku, natomiast definicję zakresową (nieklasyczną) tego pojęcia ustawodawca zawarł w art. 3 pkt 3 lit. a) o.p., gdzie pojęcie podatku zostało rozszerzone na zaliczki na podatek, raty podatku, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe.

datku jako świadczenia pieniężnego na rzecz Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Biorąc pod uwagę fakt, że obecnie wpływy podatkowe odprowadzane są w dużej mierze na rzecz funduszy celowych (państwowych lub samorządowych) należałoby uznać, że brzmienie art. 6 o.p. jest przynajmniej w części nieaktualne¹⁹⁴. Wątpliwości budzić może także przyjęcie normatywnej koncepcji świadczenia podatkowego na rzecz Skarbu Państwa, a nie budżetu państwa w sytuacji, gdy są to dwie odrębne konstrukcje prawne. Z drugiej strony, zgłaszana jest w literaturze potrzeba określenia w legalnej definicji podatku cechy jego ogólności¹⁹⁵. Normatywne założenie ogólności podatku pozwalałoby na uwypuklenie powszechnego (generalnego) charakteru podatku i wskazywałoby na obowiązek świadczenia pewnych kategorii podmiotów prawa, które nie byłyby oznaczane indywidualnie, lecz przy użyciu nazw ogólnych¹⁹⁶. Należy zwrócić uwagę, że podnoszone są wątpliwości, czy rzeczywiście klasyczna definicja podatku zawiera najistotniejsze z prawnego punktu widzenia jego cechy¹⁹⁷.

Odnosząc się do przedmiotu analizy jakim jest cecha nieodpłatności można przyjąć, że prawodawca wśród kilku (nawet kilkunastu) cech służących w literaturze do opisu charakteru podatku uznał ją za jedną z kluczowych¹⁹⁸. Umieszczenie cechy nieodpłatności w art. 6 o.p. zaraz po publicznoprawnym charakterze daniny wskazuje nawet na jej zasadniczy charakter. Trudno jednak znaleźć dostatecznie mocne uzasadnienie dla twierdzenia, że kolejność poszczególnych cech podatku w treści przepisu oddaje ich wagę. Wydaje się zatem, że samo brzmienie art. 6 o.p. jest kwestią stylistyki i nie powinno się dokonywać jakiegokolwiek gradacji cech stałych podatku ze względu na ich umiejscowienie w treści przepisu (od najważniejszej do najmniej istotnej). Nie należy jednak tracić z pola widzenia faktu, że dopiero zespół normatywnych cech podatku będzie przesądzał o charakterze daniny¹⁹⁹. Brak stwierdzenia wszystkich cech łącznie przy analizie określonego świadczenia wykluczać będzie jego podatkowy charakter. Jednoczesne ich wystąpienie (bez względu na nazwę daniny) przesądzi natomiast o jej podatkowej tożsamości. Analizując treść art. 6 o.p. można jedynie stwierdzić, że ustawodawca chciał jedną lub kilka cech podatku wyeksponować przed innymi, nie sposób jednak jedynie z samego brzmienia przepisu wyciągnąć dalej idących wniosków.

¹⁹⁴ C. Kosikowski (red.), L. Etel (red.), *op.cit.* s. 76.

¹⁹⁵ *Ibidem*, s. 77.

¹⁹⁶ *Ibidem*.

¹⁹⁷ R. Mastalski, *Definicja legalna podatku*, PP, 2002, nr 11, s. 42-45.

¹⁹⁸ M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarez, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2019, s. 95.

¹⁹⁹ *Ibidem*, s. 96-97.

Jednocześnie nie można pominąć stanowiska o istnieniu cechy podatku, która determinuje miejsce prawa podatkowego w całym systemie prawa²⁰⁰. Taką cechą determinującą, którą innymi słowy można nazwać kluczową dla definiowania podatku zdaje się być nakładanie na określone podmioty przez władzę publiczną świadczenia pieniężnego, któremu nie odpowiada wzajemne świadczenie tej władzy²⁰¹. Takie ujęcie wyżej wskazanej cechy podatku wynika z doktrynalnego ujęcia i definiowania podatku. Jak jednak zauważa R. Mastalski, także przy analizie treściowej definicji podatku wynikającej z art. 6 o.p. najważniejszą cechą prawną tej daniny jest to, że stanowi ona świadczenie pieniężne nakładane na dane podmioty przez związek publicznoprawny, któremu nie towarzyszy wzajemne świadczenie tego związku (władzy)²⁰². Cecha nieodpłatności będzie zatem determinantem charakteru daniny publicznej, która pozwoli w sposób jednoznaczny odróżnić podatek od m.in. opłaty, która zawiera element odpłatności²⁰³. Pozostałe normatywne cechy podatku przy takim założeniu będą stanowić dopełnienie definicji podatku, jednakże nie będą one zastrzeżone wyłącznie na użytek opisu tej daniny. Słusznie zatem wskazuje się, że przymusowość, która często powoływana jest jako istotna cecha podatku, jest jedną z zasadniczych cech prawa w ogóle, nie zaś tylko prawa podatkowego²⁰⁴. Podobnie – wyeksponowana przez ustawodawcę – cecha publicznoprawności nie jest z pewnością zastrzeżona wyłącznie na użytek konstrukcji prawnej podatku, wręcz przeciwnie, podatek stanowi istotną, lecz tylko jedną z wielu form świadczenia publicznoprawnego.

Pogląd o nieodpłatności jako najistotniejszej cesze podatku i argumenty powołane na jego potwierdzenie z pewnością nie mogą zostać pominięte przy analizie normatywnej definicji podatku. Teza o nieodpłatności podatku i przyjęcie tej cechy jako decydującej o kwalifikacji świadczenia jako podatku jest zasadna. Jednak także ustawowe pojęcie nieodpłatności zdaje się nie być jednoznacznie interpretowane. Podobnie jak przy doktrynalnym rozumieniu nieodpłatności, tak też przy ustawowej wykładni pojęcia z powodzeniem zarysować można co najmniej dwa nurty.

Pierwszy z nich zakłada, że podatkowi jako świadczeniu nieodpłatnemu nie towarzyszy wzajemne świadczenie związku publicznoprawnego. Pojęcie nieodpłatności rozumiane jest jako

²⁰⁰ R. Mastalski [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 84.

²⁰¹ *Ibidem*.

²⁰² *Ibidem*, s. 79.

²⁰³ *Ibidem*.

²⁰⁴ *Ibidem*, s. 76.

nieprzysługiwanie podatnikowi żadnego świadczenia w związku z zapłatą podatku²⁰⁵. Opłacenie podatku nie daje zatem podstaw do oczekiwania i żądania w zamian konkretnego świadczenia ze strony państwa, województwa, powiatu lub gminy²⁰⁶. Podatnik nie może także warunkować zapłaty określonego zobowiązania podatkowego od jakości, poziomu świadczenia usług publicznych bądź w ogóle ich występowania po stronie państwa lub jednostki samorządu terytorialnego²⁰⁷. Pogląd taki nie przeczy temu, aby dochody podatkowe były przeznaczane na cele związane z finansowaniem potrzeb publicznych oraz korzystaniem z nich, co najczęściej ma miejsce²⁰⁸. Zapłata podatku nie rodzi też w żadnym wypadku roszczenia o jakiegokolwiek świadczenie wzajemne ze strony związku publicznoprawnego na rzecz podatnika²⁰⁹. Uzyskane zaś przez podatnika korzyści w ramach świadczeń publicznych nie będą pozostawać w żadnym bezpośrednim związku z zapłaconym podatkiem²¹⁰. Istotą pierwszego założenia nieodpłatności będzie zatem brak związku pomiędzy faktem zapłacenia podatku a otrzymanymi świadczeniami przez podatnika.

Drugie rozumienie nieodpłatności podatku wynikające z art. 6 o.p. koncentruje się wokół kwestii nieekwiwalentności tego świadczenia²¹¹. Takie ujęcie może być jednak zawodne, gdyż o ile w większości przypadków wartość zapłaconego podatku oraz otrzymane przez podatnika świadczenia nie będą ekwiwalentne to mogą zdarzyć się sytuacje odwrotne, a nawet takie, gdzie wartość otrzymanych od państwa (jednostki samorządu terytorialnego) świadczeń znacząco przewyższać będzie wysokość zapłaconego podatku. Na marginesie można zauważyć że w tym ostatnim przypadku także wystąpi nieekwiwalentność, lecz wartość ekonomiczna takich świadczeń będzie inaczej rozłożona. Kryterium ekwiwalencji będzie często zawodne i nieprzydatne w interpretacji przesłanki nieodpłatności. Należy bowiem mieć na względzie, że także część opłat wykazuje cechę nieekwiwalentności i w zasadzie niewielka ich część charakteryzuje się pełną ekwiwalentnością. Przyjęcie kryterium nieekwiwalentności przy definiowaniu podatkowej nieodpłatności rodziłoby też praktyczny problem określenia wartości świadczeń, w ten sposób, aby każdorazowo stwierdzić, czy dwa świadczenia pozostają w nierównowadze ekonomicznej. Wydaje się zatem, że przy cesze nie-

²⁰⁵ E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Lexis Nexis 2006, wyd. elektr. nr 213801.

²⁰⁶ C. Kosikowski (red.), L. Etel (red.), *op. cit.*, s. 76.

²⁰⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 listopada 2013 r., III SA/Wa 672/13; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 2 kwietnia 2008 r., I SA/Bk 483/07. W orzeczeniu tym Sąd słusznie przyjął, że dla istnienia obowiązku podatkowego nie ma znaczenia, czy gmina będąca wierzycielem podatkowym w ogóle wywiązuje się ze swoich obowiązków.

²⁰⁸ *Ibidem*.

²⁰⁹ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 145.

²¹⁰ *Ibidem*.

²¹¹ *Ibidem*.

odpłatności podatku nie chodzi o weryfikowanie, czy następują po obu stronach stosunku prawnopodatkowego przepływy świadczeń oraz czy są one nieekwiwalentne. Kwestia ta zdaje się mieć drugorzędne znaczenie dla kwalifikacji daniny jako podatku.

Trzecim rozumieniem nieodpłatności jest przyjęcie podatku jako świadczenia w zamian za które strona świadcząca nie otrzymuje i nie otrzyma żadnej korzyści majątkowej²¹². Podobnie jak już podkreślono przy pierwszej i drugiej koncepcji, teza taka może nie uwzględniać wszystkich przypadków i okoliczności, dlatego też przy wskazywaniu na cechę nieodpłatności kryterium odwoływania się do faktu otrzymania świadczenia ze strony państwa, bądź wysokości tego świadczenia może być zawodne. Biorąc pod uwagę istotę podatku podkreślić należy, że charakter nieodpłatności najpełniej oddaje pierwsze założenie wyrażające brak bezpośredniego (powiązanego z zapłatą podatku) świadczenia ze strony związku publicznoprawnego. Tym niemniej samo pojęcie „świadczenie nieodpłatne” w art. 6 o.p. nasuwa intuicyjną potrzebę sięgnięcia do ekwiwalentności świadczeń, co jednak nie jest pierwszoplanową istotą podatku.

Wydaje się, że bardzo trafną definicję normatywną podatku sformułował ustawodawca niemiecki w ordynacji podatkowej z 1976 r. (niem. *Abgabenordnung*)²¹³. Zgodnie z jej § 3 podatkiem jest świadczenie pieniężne, któremu nie odpowiada inne bezpośrednio z nim związane świadczenie ze strony państwa²¹⁴. W kontekście powyższego istotne jest, iż w prawie niemieckim ustrojodawca zdecydował się na wprowadzenie definicji podatku w najwyższym hierarchicznie akcie prawnym, która to definicja w swej treści nie odnosi się do podatku jako świadczenia pozostającego bez związku ze świadczeniem ze strony państwa, co sprawia, że jest ona pojemna i konieczne było jej doprecyzowanie na gruncie ustawy²¹⁵. Niemiecka ordynacja podatkowa nie posługuje się pojęciem nieodpłatności podatku ani jego nieekwiwalentnością. Natomiast jako konstytutywną cechę różnicującą ustawodawca wskazał brak świadczenia wzajemnego ze strony państwa. W literaturze wskazuje się, że w niemieckim ujęciu podatek nie jest związany z przyszłym, konkretnym świadczeniem państwa na rzecz podatnika, lecz stanowi jedynie instrument finansowania państwa przez wszystkie zobowiązane do tego podmioty²¹⁶. Wysokość świadczeń podatnika nie może być określana w opar-

²¹² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021, s. 11.

²¹³ R. Mastalski, *Definicja...*, 43-45.

²¹⁴ I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 130-134). W pozycji tej autor wskazuje, że definicja podatku w niemieckiej ordynacji podatkowej różni się tylko nieznacznie od wcześniejszej wersji obowiązującej w § 1 I *Reichsabgabenordnung* z 1919 r., jednakże w omawianym zakresie definiowania nieodpłatności są one identyczne i wskazują, że „podatki to świadczenia pieniężne nie stanowiące świadczenia wzajemnego za inne szczególne świadczenie (...)”.

²¹⁵ I. Mirek, *op. cit.*, s. 137.

²¹⁶ *Ibidem*, s. 203.

ciu o wartość świadczeń, które uzyskuje on od państwa, co zresztą uzasadnia możliwość korzystania ze świadczeń publicznych przez obywateli, którzy unikają opodatkowania, bądź też z innych względów nie są zobowiązani do ponoszenia ciężarów podatkowych²¹⁷.

Niemieckie ujęcie podatku pozwala z powodzeniem wydobyć konstytutywną cechę przedmiotowej daniny bez potrzeby analizy pojęcia nieodpłatności, które jak już wskazano może prowadzić do wielorakich rezultatów. Wobec niejednoznacznego ujęcia nieodpłatności podatku podkreślić równocześnie należy, że zarówno wypowiedzi doktryny prawa podatkowego oraz orzecznictwo sądowe w dużym stopniu przyczyniły się do skorygowania niejednoznaczności ustawowej definicji zawartej w art. 6 o.p.²¹⁸. Pomijając różnice między polskim a niemieckim sposobem definiowania podatku należy podkreślić, że brak świadczenia wzajemnego ze strony państwa należy bez wątpienia do zasadniczej cechy różnicującej podatek od pozostałych danin publicznych.

3. Istota podatku jako świadczenia nieodpłatnego

3. 1. Podatkowe i ekonomiczne teorie dotyczące nieodpłatnego charakteru podatku

3. 1. 1. Koncepcja odpłatności ogólnej podatku

Przy analizie charakteru prawnego podatku, w szczególności zaś w kontekście analizy porównawczej z innymi daninami publicznymi, jego nieodpłatność, utożsamiana jednocześnie z brakiem bezpośredniego powiązania z jakimkolwiek świadczeniem ze strony związku publicznoprawnego na rzecz podatnika zdaje się wysuwać na pierwszy plan. To właśnie konieczność prawidłowej kwalifikacji daniny jako świadczenia podatkowego ma decydujące znaczenie dla zakresu i kształtu obowiązków podmiotu zobowiązanego. Dlatego też, z powodzeniem można obserwować koncepcje prawne i ekonomiczne zmierzające do udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy dane świadczenie na rzecz Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego jest podatkiem, czy też nie. Odpowiedź taka będzie zaś uzależniona od stwierdzenia odpłatności (nieodpłatności) świadczenia. Niekwestionowana jest bowiem zasada, że nie nazwa daniny nadana przez ustawodawcę będzie decy-

²¹⁷ *Ibidem*.

²¹⁸ W wyroku WSA we Wrocławiu z dnia 10 listopada 2020 r., I SA/Wr 499/20, wskazano, że „cecha nieodpłatności podatku oznacza, że jego uiszczenie nie daje podatnikowi żadnych podstaw do dochodzenia roszczeń od państwa czy od jednostek samorządu terytorialnego. Podatnik nie może żądać żadnych szczególnych preferencji związanych z faktem zapłaty przez niego podatku. Brak jest także powiązania uiszczzonego podatku z celami, które zostaną sfinansowane wpływami z niego. Oznacza to brak po stronie państwa czy samorządu terytorialnego jakichkolwiek określonych obowiązków związanych z pobraniem przez te podmioty podatków”.

dować o jej prawnym charakterze, lecz występowanie określonych cech konstytuujących określone świadczenie jako podatek, bądź też inną należność publicznoprawną.

W tym zakresie konieczne stało się wypracowanie pewnych reguł pozwalających na stwierdzenie, kiedy świadczenie wykazuje znamiona nieodpłatności, kiedy zaś istnieje forma odpłaty (ze strony związku publicznoprawnego) i czy taka ewentualna odpłata ma związek z wywiązywaniem się z nałożonych prawem obowiązków. Niewątpliwie poczynienie wyżej wskazanych ustaleń jest konsekwencją legalnej definicji podatku. Okoliczność umieszczenia w tekście ustawy przesłanki nieodpłatności rodzi jednocześnie obowiązek analizy, czy danina ma charakter nieodpłatny. Idąc dalej taka każdorazowa analiza poprzedzona winna zostać ustaleniem czym jest nieodpłatność podatku. Konieczne staje się zatem sprecyzowanie wobec jakich dylematów związanych z odpowiednią kwalifikacją poszczególnych danin staje orzecznictwo konstytucyjne oraz sądowe a także jak problemy te zostają rozwiązane. Zagadnienie jest o tyle istotne, że zaobserwować można wprowadzanie przez ustawodawcę nowych obciążeń publicznoprawnych, które z wielu względów przybierają inną nazwę niż podatek, jednak w istocie są nim. Zjawisko to można nazwać ucieczką ustawodawcy od podatku, co w istocie sprowadza się do przyjęcia innej terminologii i nazwy daniny.

Nie sposób pominąć funkcjonujących na pograniczu prawnym i ekonomicznym koncepcji, które wskazują na dwa, całkowicie różne sposoby legitymizacji wprowadzenia nowych podatków. Teoria ekwiwalencji oraz teoria zdolności płatniczej podatnika będą odzwierciedlać odmienne podejście do natury podatku. Według pierwszej z nich, podatek stanowi odpłatę za usługi świadczone przez państwo, co miałyby sprzyjać i ułatwiać ich ustanawianie. Druga teoria, bliższa obowiązującym regulacjom całkowicie pomija aspekt jakiegokolwiek zależności wzajemnych świadczeń.

Brak definicji pojęć odpłatności i nieodpłatności w całym systemie prawa rodzi niejednokrotnie wątpliwości, czy sytuacje polegające na przesunięciu majątkowym w obu kierunkach między dwoma podmiotami, przy jednoczesnym braku powiązania obydwu świadczeń można jeszcze kwalifikować jako nieodpłatność. Jak już wskazano między dwiema stronami stosunku prawnopodatkowego dochodzić będzie do świadczenia ze strony podatnika na rzecz związku publicznoprawnego. Fakt, że w określonych prawem okolicznościach to podatnik jako uprawniony będzie mógł żądać określonego świadczenia (np. zwrotu nadpłaconego lub nienależnego podatku) ze strony organów podatkowych nie zmienia zasady, iż w przypadku prawidłowo obliczonego i zapłaconego podatku zobowiązanie podatkowe wygaśnie a podatnikowi nie będzie przysługiwało żadne roszczenie zwrotne. W ramach stosunku prawnopodatkowego podatnik nie otrzyma zatem żadnego świadczenia. Postawić można jednak pytanie, czy otrzymanie przez podatnika poza tym stosunkiem jakiegokolwiek świadczenia (z pieniężnym włącznie) może zmienić charakter świadczenia podat-

kowego. Odpowiedź na tak postawione pytanie musi być negatywna i to co najmniej z dwóch powodów. Po pierwsze, przesunięcia majątkowe oraz charakter innych możliwych relacji tych samych podmiotów poza stosunkiem podatkowym nie może w jakikolwiek sposób determinować tego ostatniego. Przeciwnie założenie prowadzić musiałyby do wniosku, że otrzymanie przez podatnika jakiegokolwiek świadczenia zmieniałoby charakter podatku i nadawałoby mu cechy odpłatności. Sytuacja, gdzie wola stron wzajemnego świadczenia zmieniałaby charakter daniny publicznoprawnej jest w sposób oczywisty nie do zaakceptowania. Po drugie, powstanie ewentualnej równowagi ekonomicznej w świadczeniach nie może prowadzić do wniosku, że podatek przestanie być świadczeniem nieodpłatnym. Nie można bowiem w żadnym razie utożsamiać odpłatności z ekwiwalentnością świadczeń. Ekwiwalentnością będą te świadczenia, które są ze sobą związane przyczynowo oraz odpowiadają sobie co do wartości²¹⁹. W literaturze wskazuje się więc na odpłatność jednostek publicznoprawnych o charakterze ogólnym, lecz podkreśla się brak ekwiwalentności tych świadczeń²²⁰. Fakt, że podatnik otrzymuje jakiegokolwiek świadczenie ze strony państwa lub jednostki samorządu terytorialnego nie jest jednak uzależnione od wywiązywania się przez niego ze swoich zobowiązań podatkowych. Ustawa takiego warunku nie stawia, a co za tym idzie nie sposób mówić o jakimkolwiek związku przyczynowym. Podatek będzie zawsze świadczeniem nieodpłatnym.

Stanowisko o bezwzględnej nieodpłatności podatku nie jest kwestionowane. Często jednak zagadnienie świadczeń państwa lub jednostek samorządu terytorialnego na rzecz podmiotów korzystających z dóbr lub usług powoduje konieczność opisu takiego zdarzenia w kontekście instytucji prawa podatkowego. Finansowanie usług publicznych świadczonych na rzecz społeczeństwa lub mających charakter zbiorowy, w tym na rzecz podatników nazywane jest odpłatnością ogólną podatku²²¹. Koncepcja ta, w odróżnieniu od klasycznego definiowania nieodpłatności jako cechy stałej podatku odnosi się do świadczeń podatkowych w postaci usług świadczonych przez państwo na rzecz społeczeństwa jako ogółu. Jest to jednak ogólnie rozumiany ekwiwalent na rzecz całego społeczeństwa jako całości, a nie realizacja roszczenia poszczególnych podmiotów z tytułu zapłacenia podatku w określonej wysokości²²². Pojawienie się pojęcia odpłatności ogólnej można byłoby uzasadnić potrzebą silniejszej legitymizacji nakładania i pobierania podatków. Jednak, o ile w wymia-

²¹⁹ K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Opodatkowanie dochodu uzyskanego ze zbycia lokalu w drodze umowy dożywocia*, Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa, 2011, nr 3,

²²⁰ H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowsk [w:] H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa - Komentarz*, Warszawa 2020, s. 75.

²²¹ L. Etel (red.), *System ...*, s. 28; W. Grześkiewicz (red.), *Finanse publiczne z elementami prawa podatkowego*, Warszawa 2014, s. 99.

²²² W. Wójtowicz [w:] P. Smoleń (red.), W. Wójtowicz (red.), M. Burzec, M. Duda - Hyz. A. Gorgol, B. Kucia - Guściora, M. Munnich, P. Pomorski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019 s. 8.

rze ekonomicznym teza taka mogłaby znaleźć swoje uzasadnienie, to prawne ujęcie konstrukcji podatku nie pozwala na przyjęcie, że jest to danina w jakiegokolwiek płaszczyźnie odpłatna, nawet przy przyjęciu i porównaniu przepływów korzyści między państwem a obywatelem w ujęciu globalnym, czy też ogólnym.

Nie bez racji odpłatność ogólna podatku została jednak poddana krytyce w literaturze, gdzie wskazuje się na sztuczność takiej konstrukcji, która miałaby służyć wytworzeniu przekonania, że świadczenie podatkowe zawsze leży w interesie świadczącego, ponieważ w zamian otrzymuje on korzyść od państwa²²³. Należy zatem stwierdzić, że konieczność wywiązania się z zobowiązań publicznoprawnych może być wzmocniana przez podnoszenie w świadomości podatników (społeczeństwa) swoistej odpłatności podatku. Takie działania miałyby jednak znaczenie w wymiarze perswazyjnym, jednak z podniesionych już wyżej względów nie powinny rzutować na normatywnie i doktrynalnie określone już cechy podatku. W literaturze przedmiotu akcentuje się nieodpłatny charakter podatku, jednak pojęcie to zdaje się często sąsiadować z pojęciem odpłatności ogólnej podatku rozumianej jako otoczenie przez państwo „poddanych opieką i pozwolenie im na korzystanie z urzędzeń państwowych (...)”²²⁴.

Rozważania dotyczące ogólnej odpłatności podatku nie musiałyby w większym stopniu wpływać na sposób rozumienia podatku, gdyby nie okoliczność, że ustawodawca nie zawsze w sposób zadowalający określa charakter nakładanej daniny. Kontrowersje związane są bowiem z faktem, że to nie nazwa daniny publicznej decyduje o jej charakterze²²⁵. Nie można tracić z pola widzenia okoliczności, że poza daninami o jednoznacznie podatkowym charakterze, inne daniny wymagają dokonania kwalifikacji pod względem cech wskazujących na ich podatkowy lub niepodatkowy charakter. Zasadniczo dylemat będzie sprowadzał się do wskazania, czy danina publiczna ma wszystkie cechy podatku, czy też należałoby przyjąć, że ma ona charakter opłaty. Ponieważ jak już wskazano nieodpłatność jest tą cechą, która w sposób zasadniczy pozwala na odróżnienie danin, w pierwszym rzędzie ustaleniom podlegać będzie kwestia ewentualnych wzajemnych świadczeń pomiędzy związkiem publicznoprawnym i podmiotem zobowiązanym do ponoszenia określonej daniny.

W tym miejscu za uwagę zasługuje wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2013 r., w którym przedmiotem kontroli był tryb zmiany ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych.

²²³ K. Ostrowski, *Prawo finansowe, Zarys ogólny*, Warszawa 1970, s. 144.

²²⁴ R. Gwiazdowski, *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007, s. 63.

²²⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 stycznia 2008 r. III SA/GI 996/07, wyrok NSA z dnia 23 lutego 1982 r. SA/Kr 559/81, OSPiKA 1983, Nr 2, poz. 22.

Jednocześnie TK dokonał analizy charakteru składki rentowej w części opłacanej przez pracodawcę²²⁶. W ocenie wnioskodawcy kwestionującego zmianę przepisu w przypadku opłacania składki rentowej przez pracodawcę nie może być mowy o jakiegokolwiek odpłatności, skoro to ubezpieczony (pracownik), a nie płatnik, będzie beneficjentem ewentualnego świadczenia w związku z obowiązującą ubezpieczeniem rentowym. Jeżeli zatem danina ta będąca świadczeniem nieekwiwalentnym ma charakter podatkowy, to zdaniem wnioskodawcy ustawodawca nie mógł zmienić ustawy w trybie pilnym.

W przytoczonym orzeczeniu TK wyraził kilka istotnych tez. Pierwszą z nich jest stwierdzenie, że podatek oraz inne daniny (opłaty, należności budżetowe) mają charakter prawny i z takiego punktu widzenia należy rozstrzygać ewentualne wątpliwości. Skoro zaś podatek posiada ugruntowaną i zbieżną w doktrynie i ustawodawstwie definicję, to właściwe jest rozstrzygnięcie wątpliwości tylko z tej perspektywy. Z tego względu, w ocenie TK nie można mówić o składce rentowej jako podatku w części finansowanej przez pracodawcę. Przede wszystkim inny jest cel ponoszenia ciężaru składki, inny zaś podatku. Nie ma bowiem wątpliwości, że konkretnym celem opłacania składki jest zapewnienie zabezpieczenia społecznego na wypadek zaistnienia określonego ryzyka socjalnego związanego z niezdolnością do pracy. Jako zgoła odmienny charakter został wskazany podatek jako danina, z którą nie wiąże się żadne wzajemne świadczenie ze strony państwa, co bezsprzecznie wskazuje na jego nieodpłatny charakter. W tym kontekście Trybunał wskazał, że czym innym jest tzw. odpłatność ogólna podatku rozumiana jako możliwość korzystania przez podatnika ze świadczeń finansowanych z dochodów publicznych, które państwo realizuje w ramach wypełnienia zadań publicznych. Zakres takich świadczeń nie jest jednak uzależniony w żadnym stopniu od wysokości płaconego podatku, a nawet od realizacji obowiązku podatkowego. Słusznie jednak Trybunał wskazał, że koncepcja odpłatności ogólnej podatku nie może w żaden sposób modyfikować prawnego charakteru daniny publicznej.

Odpłatność ogólna stanowi zatem koncepcję teoretycznoprawną sprowadzającą się do ujęcia wpływów z podatków jako formy finansowania usług publicznych świadczonych na rzecz społeczeństwa, a nie tylko na rzecz podatników²²⁷.

²²⁶ Wyrok TK z dnia 15 lipca 2013 r., K 7/12, OTK-A 2013/6/76.

²²⁷ W. Nykiel (red.), *Prawo podatkowe w Polsce*, Warszawa 2018, s. 14.

3. 1. 2. Ekwiwalentność świadczeń jako koncepcja legitymizująca pobór podatków

Koncepcje prawne dotyczące nieodpłatnego charakteru podatku oraz orzecznicze koncepcje odnoszące się do tzw. odpłatności ogólnej tej daniny stanowią pokłosie fundamentalnych zasad podatkowych zmierzających do objaśnienia zasadniczego pojęcia prawa podatkowego z jednej strony, z drugiej natomiast do legitymizacji nakładania podatków. Trzeba mieć na uwadze, że posługiwanie się pojęciem odpłatności i nieodpłatności ma konotacje typowo ekonomiczne. Posługiwanie się zatem kategoriami ekonomicznymi na gruncie normatywnym, które nie posiadają swojej legalnej definicji może prowadzić do przyjęcia błędnych założeń i wyciągnięcia nieprawidłowych wniosków. O ile, dokonanie wielopłaszczyznowej ekonomicznej analizy zjawisk dotyczących przepływów korzyści majątkowych bez jakiegokolwiek rekompensaty ze strony choćby jednego z uczestników procesów gospodarczych wykraczałoby poza ramy niniejszej pracy, to niezbędne staje się odniesienie do pojawiających się w nauce ekonomii teorii uzasadniających pobór podatków, mających jednocześnie źródło w teorii odpłatności i ekwiwalentności. Nie może jednak ujść z pola widzenia okoliczność, że obecnie obowiązujące rozwiązania normatywne zasadniczo nie uwzględniają wskazanych niżej koncepcji, gdyż jako uzasadnienie istnienia podatku jako świadczenia nieodpłatnego powoływany jest w pierwszym rzędzie cel fiskalny, którego zrealizowanie umożliwia dopiero wykonanie normatywnych zobowiązań związku publicznoprawnego na rzecz społeczeństwa. W takim ujęciu podatek oraz większość danin publicznych nie będzie traktowana jako forma zaliczkowej zapłaty za świadczenie jakichkolwiek dóbr i usług ze strony związku publicznoprawnego. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że wbrew cesze bezpośredniej nieodpłatności podatku rządy poszczególnych krajów pozwalają na stosowanie argumentacji dotyczącej podatków opartej właśnie na ekwiwalentności świadczeń państwa w stosunku do podatnika, zaś przykładem takiej argumentacji jest powszechne usprawiedliwienie dla realizacji władztwa podatkowego poza granicami kraju jako przejaw realizacji podatkowej zasady rezydencji²²⁸.

Koncepcja ekwiwalentności świadczenia podatku odwołuje się także do teorii zamiany. Polega ona najogólniej rzecz ujmując na kupowaniu przez obywateli – poprzez zapłatę podatków – różnorodnych usług, w tym zapewnienia bezpieczeństwa od państwa²²⁹. Nie sposób nie zauważyć, że koncepcja ta wyrażona jeszcze w monteskiuszowskim „O duchu praw” zbliżała podatek bardziej do

²²⁸ A. Drwiłło, D. Maśniak, *Leksykon prawa finansowego - 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2009, s. 289.

²²⁹ *Ibidem*.

składek na ubezpieczenie niż do daniny nieodpłatnej w dzisiejszym rozumieniu. Konceptcje te zdają się jeszcze pobrzmiwać²³⁰.

Najistotniejsza w objaśnianiu pojęcia podatku w kontekście jego nieodpłatności bądź też odpłatności ogólnej jest jedna z dwóch obok zdolności podatkowej teorii legitymizujących nakładanie podatków, a mianowicie ekwiwalentność świadczeń pomiędzy państwem a podatnikiem. Teoria ekwiwalentności odnosi się i akcentuje w pierwszym rzędzie korzyści, jakie odnoszą członkowie społeczeństwa z uczestnictwa we wspólnocie państwowej (ang. *benefit principle*)²³¹. Z kolei teoria zdolności podatkowej (ang. *ability to pay principle*) odwołuje się do możliwości płatniczych podatnika, nie uwzględniając jednocześnie ewentualnych świadczeń jakie podatnik otrzymuje od podmiotu publicznego. Przy analizie teorii ekwiwalentności zauważa się już na wstępie, że w kontekście podatku z natury rzeczy nie można mówić o jakimkolwiek świadczeniu ekwiwalentnym, lecz co najwyżej o swego rodzaju wynagrodzeniu za usługi świadczone przez państwo lub inny związek publicznoprawny pobierający podatek. Wówczas podatek w sensie ekonomicznym zbliża się do ceny usługi otrzymywanej przez podatnika²³². W prawnym rozumieniu podatku nie można jednak utożsamiać go ze świadczeniem wzajemnym, albowiem ekwiwalentność nie stanowi cechy podatku²³³. Dlatego też, teoria ekwiwalentności stanowiąca uzasadnienie dla nakładania i poboru podatków oraz określania ich wysokości pojawiła się i znalazła szerszy wydzźwięk w naukach ekonomicznych, gdzie pojęcie ekwiwalentności podatku dzieli się na ekwiwalentność użytkową, oznaczającą traktowanie podatków jako odpowiednika korzyści płynących ze świadczeń otrzymywanych od państwa oraz kosztową, oznaczającą, że wysokość podatków jest uzależniona od kosztów oferowanych podatnikowi dóbr i usług publicznych²³⁴. Niezależnie od teorii głoszących odpłatność ogólną podatku lub jego ekwiwalentność w szerokim ujęciu, niemal od początku funkcjonowały tezy przeczące możliwości takiego definiowania podatku nawet na gruncie nauk ekonomicznych. Przykładem jest cytowana wypowiedź H. Daltona, który zwracając uwagę, że „podatek już w samej definicji jest świadczeniem, w zamian za które nie daje się płatnikowi żadnego bezpośredniego *quid pro quo*”, podkreślał istotne ułomności zasady korzyści z usług publicznych²³⁵. Identyfikowano je przede wszystkim z brakiem możliwości ustalenia wysokości podatku należnego od podatnika ani

²³⁰ A. Drwiłło, D. Maśniak, *op. cit.*, s. 288-289.

²³¹ M. Kosek – Wojnar, *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, Warszawa 2012, s. 54.

²³² *Ibidem*.

²³³ I. Mirek, *op.cit.*, s. 201.

²³⁴ M. Kosek – Wojnar, *op.cit.* s. 55.

²³⁵ *Ibidem*.

podstawy do jego obliczenia oraz braku możliwości ustalenia cen niektórych usług otrzymywanych przez podatnika, np. zapewnienia bezpieczeństwa, ochrony i obronności. Nadto, wzięć należy pod uwagę argument o ograniczonym zastosowaniu i braku możliwości praktycznego wykorzystania teorii ekwiwalentności podatku oraz o wątpliwym wymiarze sprawiedliwości systemu podatkowego, który miałby opierać się o tę teorię²³⁶. Z tego powodu, część piśmiennictwa zdecydowanie odrzuca koncepcję ekwiwalentności świadczeń między podatnikiem a państwem, jako uzasadnienie nakładania podatków²³⁷.

4. Nieodpłatność a podatek i opłata publicznoprawną

4.1. Opłata jako świadczenie publicznoprawne o charakterze odpłatnym

Dla precyzyjnego określenia i zdefiniowania pojęcia nieodpłatności na gruncie prawa daninowego niezbędne staje się odniesienie nie tylko do samego podatku, co zostało dokonane w poprzedniej części pracy, ale również do innych obciążeń publicznoprawnych występujących w tej gałęzi prawa. Porównanie funkcjonowania pojęć nieodpłatności i odpłatności w przypadku podatku oraz opłaty (ewentualnie dopłaty) pozwoli na wskazanie, czy pojmowane są one w sposób tożsamy, czy też występują w tym zakresie różnice a jeśli tak to jakie.

Formalnie rzecz ujmując wyodrębnienie podatku i opłaty jako dwóch rodzajów danin publicznych nastąpiło dopiero w XIX w., jednak już wcześniej niezależnie od rodzaju daniny publicznej występował w nich dość silny element rekompensaty i odpłaty²³⁸. Należy bowiem mieć na względzie, że dla uzasadnienia poboru różnorodnych danin publicznych prawodawcy często odwoływali się właśnie do teorii ekwiwalentu²³⁹. Opłata jako danina o charakterze odpłatnym została jednak wyodrębniona dość późno²⁴⁰. Sama istota opłaty opiera się na trwałym podziale danin publicz-

²³⁶ Jako przykład zastosowania *benefit principle* w praktyce podaje się wprowadzenie w 1990 r. w Wielkiej Brytanii przez rząd Margaret Thatcher podatku gminnego (pogłównego) znanego jako *community charge* lub *poll tax*. Istotą niepopularnego i powszechnie krytykowanego podatku był obowiązek jego zapłaty przez każdego podatnika w tej samej wysokości (każda gmina ustalała jedną stawkę obowiązującą na jej terytorium), co uzasadniano korzystaniem przez każdego członka społeczeństwa z tych samych dóbr i usług publicznych. Podatek wobec braku akceptacji społecznej został uchylony w 1993 r., *Benefit principle*, <https://www.economicshelp.org/blog/glossary/benefit-principle/>, dostęp na dzień 8 lutego 2019 r.

²³⁷ A. Gomułowicz, *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy*, M. Pod., 1995, nr 4, s. 102-104; A. Gomułowicz, *Zasady sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, RPES, 1989, zeszyt 3, s.53-61.

²³⁸ L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty* [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III*, Wrocław 1985, s. 466.

²³⁹ *Ibidem*.

²⁴⁰ *Ibidem*.

nych na odpłatne i nieodpłatne. Przy czym w samej grupie opłat występują te, które w swym charakterze zbliżają się do elementu pełnej odpłatności i stanowią niemalże cenę za dokonaną usługę (najczęściej administracyjną) oraz opłaty, które cechują się wysokim stopniem nieodpłatności, co w istocie stanowi o ich podatkowym charakterze, o czym będzie mowa szerzej w dalszej części pracy.

Powiązanie podatku i opłaty na płaszczyźnie prawa podatkowego jest oczywiste już choćby przez wskazanie przez ustawodawcę zakresu przedmiotowego Ordynacji podatkowej jako aktu normatywnego, traktującego przynajmniej częściowo o zagadnieniach ogólnych tej dziedziny prawa. Jak wynika bowiem z art. 2 § 1 pkt 1 o.p. przepisy ustawy stosuje się do podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetu państwa oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, do których ustalania lub określania uprawnione są organy podatkowe. Zgodnie zaś z art. 3 pkt 3 lit. c) o.p., ilekroć w ustawie jest mowa o podatkach rozumie się przez to również opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. Co istotne, ustawodawca nie zdecydował się jednak na wprowadzenie legalnej definicji opłaty tak jak ma to miejsce w przypadku podatku w art. 6 o.p. oraz niepodatkowych należności publicznoprawnych w art. 3 pkt 8 o.p. Jest to zatem jedyna danina publiczna objęta zakresem przedmiotowym Ordynacji podatkowej, która nie posiada własnej definicji prawnej²⁴¹.

W związku z wyżej wskazanym brakiem zdefiniowania opłaty zachodzi konieczność wyszczególnienia i opisanie jej istoty w kontekście cech konstytutywnych. Przede wszystkim nie sposób pominąć funkcjonującej już na płaszczyźnie normatywnej swoistej bliskości kategorii podatku i opłaty. Wzajemne zestawienie tychże pozwala na poszukiwanie elementu odróżniającego obie daniny. Kryteria identyfikacji i rozróżnienia opłaty i podatku jako różnych danin publicznoprawnych były wielokrotnie przedmiotem rozważań w orzecznictwie konstytucyjnym²⁴². Wobec utrwalonego już poglądu sądu konstytucyjnego można przyjąć, że podatek jest daniną o charakterze przymusowym, bezzwrotnym, publicznoprawnym świadczeniem pieniężnym o charakterze powszechnym, stanowiącym dochód państwa lub innego podmiotu publicznego, która nakładana jest jednostronnie i władczo przez organ publicznoprawny w celu utrzymania państwa i która służy wypełnianiu zadań

²⁴¹ Brak legalnej definicji ustawowej opłaty nie jest zjawiskiem odosobnionym. Należy zwrócić uwagę, że niemiecki ustawodawca także nie zdecydował się na jej zdefiniowanie. Literatura niemiecka oraz orzecznictwo wypracowały doktrynalne pojęcie opłaty wskazujące na publicznoprawne, pieniężne świadczenie powiązane z indywidualnie określonym, wzajemnym i publicznym świadczeniem, nakładanym jednostronnie, którego koszty pokrywane są w całości lub części (U. Haede, *Finanzausgleich*, Tübingen 1996, s. 146 i powołane tam orzecznictwo Federalnego Sądu Konstytucyjnego). Doktryna niemiecka podkreśla istnienie dwóch zasad odnoszących się do opłaty jako daniny publicznej: zasady ekwiwalentności (*niem. Äquivalenzprinzip*) oraz zasada pokrycia kosztów (*niem. Kostendeckungsprinzip*), U. Haede, *op. cit.*

²⁴² Wyroki TK z dnia 19 lipca 2011 r., P 9/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 59 i omówione tam orzecznictwo; z dnia 13 lipca 2011 r., K 10/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 56; z dnia 26 października 2010 r., K 58/07, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 80; z dnia 4 listopada 2009 r., Kp 1/08, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 145.

(funkcji) publicznych wynikających z Konstytucji i ustaw²⁴³. Podatek, w świetle art. 84 i 217 Konstytucji rozumiany jest więc jako danina o przeznaczeniu ogólnym²⁴⁴. Natomiast wśród cech istotnych opłaty publicznej wymienia się w pierwszym rzędzie formę władczego dochodu publicznego, stanowiącą świadczenie pieniężne, pobierane przez podmiot publicznoprawny w związku ze wzajemnym świadczeniem, polegające na czynności urzędowej lub świadczeniu usług jednostek sektora publicznego, oparte na określonej podstawie i pobierane w określonej wysokości z zachowaniem warunków płatności²⁴⁵. Ostatni z wyżej wymienionych elementów opłaty przemawia za przyjęciem, że nie ma ona charakteru typowego dla podatku. Literatura przedmiotu dość jednolicie akcentuje fakt, że opłata wykazuje wszystkie cechy podatku poza nieodpłatnością²⁴⁶. Opłata staje się świadczeniem podobnym do podatku, a tym co ją wyróżnia jest właśnie odpłatność²⁴⁷. Wskazuje się więc opłatę publiczną jako świadczenie odpłatne, przy czym odpłatność rozumiana jest jako powiązanie ze wzajemnym świadczeniem ze strony podmiotu publicznoprawnego na rzecz wnoszącego opłatę²⁴⁸. Przyjmuje się, że odpłatność jako wyróżnik opłaty ma charakter prawny i indywidualny, co należałoby utożsamiać z możliwością wystąpienia przez podmiot wnoszący opłatę z roszczeniem o wzajemne świadczenie państwa na swoją rzecz²⁴⁹. Uwzględniając powyższe tezy reprezentatywne dla piśmiennictwa w omawianym zakresie, zasadne staje się założenie, że opłata jest świadczeniem pieniężnym na rzecz państwa (lub jednostki samorządu terytorialnego) związanym bezpośrednio z dokonywaną przez kompetentny organ państwa lub samorządu terytorialnego czynnością urzędową, bądź z korzystaniem z publicznych urządzeń lub usług²⁵⁰. Dookreślając zakres definicji opłaty należałoby uwzględnić, że jest to – podobnie jak podatek, o czym mowa wyżej – świadczenie publicznoprawne, określane zawsze jednostronnie przez związek publicznoprawny, najczęściej przymusowe. Jednocześnie jak wskazuje J. Gliniecka pojęcie opłaty publicznoprawnej jako kategorii prawno-finansowej jest jednym z bardziej spornych pojęć na gruncie doktrynalnym, co wynika z niejasności normatywnych²⁵¹.

²⁴³ Wyrok TK z dnia 28 listopada 2013 r., K 17/12, OTK-A 2013/8/125.

²⁴⁴ Wyrok TK z dnia 30 czerwca 2003 r., K 8/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 57.

²⁴⁵ L. Etel (red.), *System...*, s. 883.

²⁴⁶ I. Czaja – Hliniak, *Opłaty i dopłaty publiczne w Polsce międzywojennej*, Kraków 2013, s. 17 i powołana tam literatura.

²⁴⁷ A. Mariański [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 30.

²⁴⁸ J. Gliniecka, *Opłaty publiczne w Polsce – Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz-Gdańsk, 2007, s. 13.

²⁴⁹ *Ibidem*.

²⁵⁰ I. Czaja – Hliniak, *op.cit.*, s. 17.

²⁵¹ J. Gliniecka, *op.cit.*, s. 11.

Niezależnie od tych wątpliwości, istotne z punktu widzenia przedmiotowych rozważań jest możliwe precyzyjne rozróżnienie dwóch kategorii danin publicznych a mianowicie podatku i opłaty ze względu na definicyjną nieodpłatność podatku i brak tej cechy w przypadku opłat. O ile bowiem opłat publiczna podobnie jak podatek stanowi rodzaj władczej formy gromadzenia dochodów publicznych, o tyle już opłaty w przeciwieństwie do podatków wykazywać będą najczęściej związek z konkretnym świadczeniem związku publicznoprawnego²⁵².

Poza odpłatnością, odróżniającą obie daniny, na dalszym miejscu orzecznictwo konstytucyjne wskazuje na realizowanie przez funkcjonowanie opłat różnych celów wynikających najczęściej z założeń ustawodawcy. W odróżnieniu od podatku, który z istoty ma charakter fiskalny „ (...) zadaniem opłat publicznych w systemie dochodów publicznych nie jest wyłącznie zasilanie tego systemu. Uzasadnienia ich występowania szukać należy również w pochodnych funkcjach opłat publicznych (np. prohibicyjnej, prewencyjnej, represyjnej, kompensacyjno-odszkodowawczej (...))”²⁵³. Jednocześnie TK zauważa, że rola i znaczenie poszczególnych funkcji nie są zawsze równorzędne i zależą od wielu czynników, w tym od zamierzonego kierunku i natężenia oddziaływania.

Konkluzją wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego może być stwierdzenie, że kryterium odpłatności w wielu przypadkach może być nie dość precyzyjne dla jednoznacznego wskazania danej daniny publicznej jako opłaty, a to ze względu na rzadki przypadek w którym ponoszona opłata będzie całkowicie pokrywać koszty czynności administracyjnej bądź innej świadczonej usługi. W istocie bowiem, jak już wyżej wspomniano opłata zawsze będzie w mniejszym lub większym stopniu wykazywać cechy ceny lub jeżeli jest pobierana w wysokości znacznie wyższej niż wartość faktycznie wykonanej usługi nabywać będzie cechy podatku²⁵⁴. Dlatego też, w równym stopniu za przesądający dla kwalifikacji danej daniny jako opłaty należy uznać związek poniesionego ciężaru z konkretnym działaniem organów publicznych. Możliwość przyporządkowania poniesionych obciążeń publicznoprawnych z otrzymaną indywidualnie usługą niezależnie od jej wartości ekonomicznej wskazywać winno z dużą dozą prawdopodobieństwa na opłatę. Prawo do oczekiwania ze strony związku publicznoprawnego wzajemnego świadczenia, mającego podstawę w normie prawnej, będzie przesądzało o niepodatkowym charakterze daniny.

²⁵² R. Gwiazdowski, *op. cit.*, s. 64.

²⁵³ Wyrok TK z dnia 13 lipca 2011 r., K 10/09, Dz.U. 2011 nr 153 poz. 913.

²⁵⁴ Wyrok TK z dnia 28 listopada 2013 r., K 17/12, OTK-A 2013/8/125.

4. 2. Nieodpłatność i wzajemność świadczeń jako kryteria podziału danin publicznych

Jak już wyżej stwierdzono odróżnienie podatków od opłat opiera się zasadniczo na kryterium wzajemności świadczeń lub odpłatności²⁵⁵. Podział ten stanowi pewną pochodną ogólnego podziału dochodów publicznych, które ze względu na naturę powstawania mogą być dochodami nieodpłatnymi lub odpłatnymi. Dochody publiczne nieodpłatne charakteryzuje się jako te, które nie są powiązane z żadnym wzajemnym i bezpośrednim ekwiwalentem ze strony państwa lub samorządu publicznego, zaś dochody odpłatne jako te, które opierają się na ekwiwalencie, chociażby był on symboliczny w stosunku do wysokości wniesionego dochodu (w tym opłaty publiczne)²⁵⁶. W tym miejscu wypada zaznaczyć pewną rozbieżność terminologiczną. Na tle uwag poczynionych w pierwszej części pracy stwierdzić należy, że stosunki zakresowe pojęć wzajemności świadczeń oraz odpłatności nie pokrywają się, można zaś najwyżej mówić w tym przypadku o ich krzyżowaniu. Mówiąc o odpłatności bądź też nieodpłatności świadczenia (w tym przypadku opłaty) nieodzowne staje się wskazanie na ewentualną ekwiwalentność lub jej brak przy kwalifikowaniu świadczeń. Przyjmując zaś jako pierwszoplanowe kryterium wzajemności, nie zachodzi już potrzeba porównywania ekonomicznej wartości obustronnych świadczeń, gdyż prawnie relewantne jest samo powiązanie konkretnego świadczenia z określoną czynnością związku publicznoprawnego.

Wyżej zarysowany problem w kontekście opłat publicznoprawnych został dostrzeżony w literaturze przedmiotu i odniesiony wprost do zasady ekwiwalencji²⁵⁷. Sformułowane zostało zbieżne z wyżej postawionym zagadnieniem pytanie, czy w przypadku opłat chodzi o ekwiwalentność rozumianą jako obowiązek świadczenia obu stron o równorzędnej wartości ekonomicznej (ekwiwalentność pełna), mając jednocześnie na uwadze niekiedy oczywistą niemożność ustalenia tychże wartości, czy też chodzi o ekwiwalencję wyrażającą się w związku przyczynowo-skutkowym między opłatą publiczną, a czynnością organu publicznoprawnego²⁵⁸. Wobec tak postawionego problemu należałoby przychylić się do koncepcji kryterium wzajemności i związku przyczynowo-skutkowego jako pozwalającego niezawodnie wskazać charakter daniny publicznej²⁵⁹. Zastrzeżenia budzi zatem posługiwanie się pojęciem ekwiwalentności. Równowaga ekonomiczna świadczeń nie musi przecież – o czym była już mowa – występować przy świadczeniach wzajemnych, a zatem

²⁵⁵ M. Gogol, Unikanie opłaty cukrowej - konsekwencje na gruncie podatkowym, M. Pod., 2021, nr 3, s. 43.

²⁵⁶ C. Kosikowski (red.), E. Ruśkowski (red.), *op.cit.*, s. 462.

²⁵⁷ J. Gliniecka, *op.cit.*, s. 15.

²⁵⁸ *Ibidem*.

²⁵⁹ *Ibidem*.

dokonywanie rozróżnienia na ekwiwalentność pełną oraz ekwiwalentność przejawiającą się w samym związku przyczynowo-skutkowym świadczeń jest nieuzasadniona. Z natury rzeczy ekwiwalentność sprowadza się do równej wartości świadczeń, nie ma zatem wystarczających podstaw do twierdzenia, że występuje inna, niepełna lub swoiście pojmowana ekwiwalentność, gdyż w takim wypadku nie sposób już mówić o ekwiwalencji. Słusznie przyjmuje się, że ekwiwalencja stanowi cechę świadczeń odpłatnych, a każde publiczne świadczenie ekwiwalentne jest świadczeniem odpłatnym, jednak nie każde świadczenie odpłatne jest ekwiwalentne²⁶⁰.

Przy wyodrębnieniu opłaty publicznoprawnej wskazuje się również na konieczność otrzymania przez wnoszącego opłatę, świadczenia wzajemnego, a więc takiego, które pozostaje w związku z wniesioną opłatą oraz ekwiwalentnego, o tej samej wartości²⁶¹. Warto zaznaczyć, że takie rozumienie kategorii opłaty zawęża jej zakres, gdyż przewiduje dwustopniową kwalifikację. Po pierwsze, musi wystąpić związek między wniesieniem opłaty a otrzymaniem świadczenia ze strony podmiotu na rzecz, którego została uiszczona. Po drugie, łącznie z pierwszym warunkiem wystąpić musi ekwiwalentność wzajemnych świadczeń. Dopiero spełnienie obu warunków uprawnia do przyjęcia, że świadczenie na rzecz podmiotu publicznoprawnego jest opłatą. Można zatem mówić w tym przypadku o wąskim rozumieniu opłaty, w porównaniu do szerokiego jej rozumienia opisanego wcześniej.

Koncepcja porównywania wartości (ekwiwalentności) świadczeń (*niem. Aequivalenzprinzip*) w przypadku opłat została opisana szeroko w literaturze niemieckiej²⁶². Zgodnie z zasadą ekwiwalentności świadczeń opłatę wymierzyć należy odpowiednio do wartości korzyści przypadającej zobowiązanemu, przy czym ustawodawstwo niemieckie odnosi się do wartości rzeczywistych, a w przypadku braku możliwości jej określenia należy przyjąć korzyści prawdopodobne²⁶³. Wagę równowartości świadczeń w przypadku opłat wyraził niemiecki Federalny Sąd Konstytucyjny wskazując, że zasada ekwiwalentności świadczeń jest immanentna pojęciu opłaty²⁶⁴.

Również polski sąd konstytucyjny podejmował rozważania koncentrujące się wokół koniecznej ekwiwalentności opłat poniesionych w zamian za świadczenie usługi administracyjnej²⁶⁵.

²⁶⁰ D. Antonów, *Opłata skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017, s. 494.

²⁶¹ B. Brzeziński (red.), A. Olesińska (red.), M. Kalinowski, W. Morawski, K. Lasiński-Sulecki, E. Prejs, W. Matuszewski, A. Zalański, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2017, s. 234.

²⁶² I. Mirek, *op. cit.*, s. 250 i powołana tam literatura.

²⁶³ *Ibidem*.

²⁶⁴ *Ibidem*.

²⁶⁵ Wyrok TK z dnia 17 stycznia 2006 r., U 6/04 3/1/A/2006.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, sam fakt związku między ponoszoną opłatą a konkretną i zindywidualizowaną usługą świadczoną przez związek publicznoprawny nie może być jednak podstawą do przyjęcia, że danina taka nie ma charakteru podatkowego. Stanowisko takie zakłada konieczność każdorazowego zweryfikowania wartości świadczenia administracyjnego z wysokością pobranej opłaty stanowiącej „swoistą zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego świadczenia oferowanego przez podmiot prawa publicznego”²⁶⁶. Pomijając w tym miejscu ewentualne trudności związane z ekonomicznym ujęciem wartości czynności lub usługi administracyjnej, nie posiadającej z oczywistych powodów swojego odpowiednika poza sferą publicznoprawną, postawić należy pytanie o kwalifikację daniny, której wysokość w sposób znaczący przenosi wartość świadczonej usługi lub czynności administracyjnej. Postawiony problem staje się ważki biorąc pod uwagę fakt, że większość opłat nie będzie pozostawać w idealnej równości ekonomicznej z faktycznymi kosztami wzajemnych świadczeń bądź usług. W zasadzie istnieją więc trzy możliwe odpowiedzi w wyżej wskazanej kwestii. Pierwsza, najbardziej skrajna, zakładałaby, iż brak ekwiwalentności świadczeń dyskwalifikuje daninę jako opłatę publicznoprawną, nawet pomimo związku jaki istniałby między świadczoną usługą lub czynnością administracyjną, a poniesionym ciężarem. Drugie stanowisko zasadniczo koncentrowałoby się wokół związku między zindywidualizowaną usługą lub czynnością, a poniesionym ciężarem daninowym, niezależnie od tego, czy wysokość opłaty jest ekwiwalentna w stosunku do faktycznych kosztów poniesionych przez związek publicznoprawny. Przy takim ujęciu, opłata mogłaby być w istocie świadczeniem nieodpłatnym, nieuwzględniającym zasady ekwiwalentności. Ostatnia, pośrednia koncepcja zakładałaby, że danina publicznoprawna wykazywałaby cechy opłaty wyłącznie w zakresie w jakim koszty wyświadczenia usługi lub czynności administracyjnej pozostawałyby w równowadze z wysokością opłaty. W części w jakiej wysokość opłaty przewyższałaby wyżej wspomniane koszty należałoby przyjąć, że wykazuje ona już cechy typowe dla podatku ze względu na częściową nieodpłatność świadczenia.

Wobec wyżej zarysowanych trzech możliwych stanowisk należałoby odrzucić dwa pierwsze. Rygorystyczne podejście do zasady ekwiwalentności obu świadczeń wydaje się być pozbawione dostatecznej argumentacji, głównie ze względu na brak możliwości określenia rzeczywistych kosztów usługi administracyjnej, która w dużej mierze jest konglomeratem czynności technicznych oraz pracy intelektualnej. Niezasadne byłoby także przyjmowanie, że powiązanie konkretnej czynności ze świadczeniem daninowym kwalifikuje je zawsze jako opłatę. Nie można bowiem nie dostrzec, że istniałoby ryzyko stanowienia opłat, które ze względu na swoją wysokość w istocie wy-

²⁶⁶ *Ibidem*.

kazywałyby charakter podatkowy. Trzecia z powyższych koncepcji zdaje się łączyć oba powyższe stanowiska i znajduje odzwierciedlenie w orzecznictwie konstytucyjnym²⁶⁷. Jednak także jej przyjęcie rodzi wątpliwości. Wprowadzenie przez prawodawcę daniny, która jedynie w części odpowiada wartości zindywidualizowanej usługi lub czynności administracyjnej, w pozostałym zakresie jest daniną o charakterze nieodpłatnym stawia pytanie o możliwość istnienia formy dualnej wykazującej zarówno cechy opłaty jak i podatku. Wydaje się, że takie rozwiązanie w obecnym stanie prawnym nie jest dopuszczalne. W przypadku, gdy wysokość opłaty pozostaje niewspółmiernie wysoka w stosunku do kosztów usługi administracyjnej należy mieć na uwadze okoliczność, że dopuszczalny brak ekwiwalentności wzajemnych świadczeń w przypadku opłaty także winien mieć swoje granice, na co zwraca uwagę Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie²⁶⁸. W sytuacji, w której wysokość daniny w sposób rażący wykracza poza ogólne koszty związane ze świadczeniem czynności wzajemnej należy przyjąć, że wykazuje ona cechy podatku, pomimo, iż związana jest ona ze zindywidualizowanym świadczeniem związku publicznoprawnego.

Pewnym wspólnym mianownikiem wszystkich prób definiowania opłaty jest odniesienie się do jej przedmiotu, który odpowiada na pytanie, od czego jest ona płacona i niewątpliwego powiązania opłaty ze świadczeniem otrzymywanym w związku z jej zapłatą²⁶⁹. Cezary Kosikowski wśród trzech elementów o które opiera się opłata publiczna obok jej przymusowego charakteru oraz celu nakładania jakim jest pokrycie potrzeb finansów publicznych, wyszczególnia wzajemność świadczenia na rzecz związku publicznoprawnego w zamian za oferowane świadczenia lub urządzenia, które w całości lub w części, w sposób szczególnie służą jednostkom lub określonym grupom osób przysparzając im korzyść²⁷⁰. W takim przypadku opłatę od innych danin publicznych wyróżniać będzie uprawnienie podmiotu wnoszącego opłatę do wystąpienia z roszczeniem o wzajemne świadczenie ze strony państwa²⁷¹.

Bez wątpienia duże wątpliwości w przypadku konieczności odróżnienia podatku od innych danin, w szczególności opłat wiążą się z koniecznością ustalenia, czy konkretne świadczenie podmiotu ma charakter odpłatny, czy też nieodpłatny. Słusznie wskazuje B. Brzeziński, że w przypadku

²⁶⁷ Wyrok TK z dnia 17 stycznia 2006 r., U 6/04, 3/1/A/2006.

²⁶⁸ Dla przykładu wskazać należy powołane wyżej orzeczenie TK z dnia 17 stycznia 2006 r. w którym skład orzekający przyjął, iż kwota 500 zł znacząca przewyższa koszty wydania karty pojazdu, a tym samym wykazuje cechy podatku. Wobec uregulowania przedmiotowej daniny w rozporządzeniu, a nie w przepisie rangi ustawowej TK doszedł do konkluzji, że kwestionowana regulacja jest niezgodna m.in. z art. 217 Konstytucji RP.

²⁶⁹ C. Kosikowski (red.), E. Ruśkowski (red.), *op.cit.*, s. 616.

²⁷⁰ C. Kosikowski (red.), L. Etel (red.), *op.cit.*, s. 37.

²⁷¹ *Ibidem*.

opłat wątpliwości te związane są ze wzajemnym świadczeniem ze strony podmiotu uprawnionego do ich poboru²⁷². Wysokość opłaty nie zawsze będzie bowiem pozostawać w równowadze do otrzymanego przez taki podmiot świadczenia.

4. 3. Opłaty o charakterze częściowo odpłatnym i częściowo nieodpłatnym

Klasyczny podział opłat jako danin publicznych o charakterze odpłatnym, wywodzący się z literatury niemieckiej, który powoływany jest także w rodzimym piśmiennictwie uwzględnia opłaty użytkownika (niem. *Benutzungsgebuhre*) oraz opłaty administracyjne (niem. *Verwaltungsgebuhre*)²⁷³. Podział ten staje się istotny z punktu widzenia rozważanego zagadnienia odpłatności opłat. Dość zgodnie w literaturze wskazuje się, że opłaty administracyjne w przeciwieństwie do klasycznego modelu opłat, nie nawiązują do kosztów usług, lecz do korzyści jakie z czynności urzędowej osiągnąć może zainteresowany, niekiedy wręcz ustawodawca uzależnia wysokość opłaty od sytuacji finansowej takiej osoby²⁷⁴. Nadto, opłata administracyjna charakteryzuje się wysokim udziałem kosztów ogólnych, trudno przeliczalnych na samo świadczenie ponieważ uwzględnić można jedynie część działalności jednostki administracyjnej²⁷⁵. Opłaty użytkowe pozwalają natomiast w większym stopniu na wyodrębnienie kosztów przeliczanych, odpowiadających wartości samego świadczenia. Pomimo, że podstawowy podział danin publicznych uwzględnia różniczenie kategorii należności nieodpłatnych (podatków) oraz odpłatnych (opłat) to ostatnie z nich nie są grupą jednorodną, a w związku z tym proste powiązanie opłaty z odpłatnością staje się nieprecyzyjne. Założenie powyższe będzie uzasadnione, wtedy kiedy pod pojęciem odpłatności rozumie się ekwiwalentność obu świadczeń. Przyjęcie natomiast cywilistycznego rozumienia pojęcia odpłatności i nieodpłatności, gdzie co do zasady nie wymaga się ekonomicznej równowagi świadczeń wzajemnych, prowadzić będzie do wniosku, że istotą opłaty staje się wyłącznie powiązanie daniny ze skonkretyzowanym świadczeniem związku publicznoprawnego na rzecz podmiotu wnoszącego opłatę.

²⁷² B. Brzeziński, *Opłaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska a przepisy Ordynacji podatkowej*, KPP, 3-4/1999, s. 93.

²⁷³ L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty* [w:] M. Weralski, *op.cit.*, s. 467; R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 145-146.

²⁷⁴ A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe – zarys systemu*, Toruń 2007, s. 425. Opłaty sądowe obok opłat konsularnych, paszportowych, patentowych, legalizacyjnych oraz probierczych A. Olesińska zalicza do kategorii tzw. administracyjnych opłat specjalnych.

²⁷⁵ L. Adam, M. Mazurkiewicz, *Opłaty* [w:] M. Weralski, *op.cit.*, op. cit., s. 567.

Wobec różnorodności charakteru opłat (zarówno administracyjnych i użytkowania), uzasadnione jest wskazanie, które z nich posiadają w większości cechy nieodpłatności zbliżając je do podatku, a które z nich w swej istocie odpowiadają klasycznej formie opłaty. Bez większych wątpliwości jako całkowicie nieodpłatne należy potraktować opłaty lokalne uregulowane w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (dalej: u.p.o.l.)²⁷⁶. Ustawodawca regulując opłaty: targową, miejscową, uzdrowską i od posiadania psa nie powiązał tychże danin z żadnym zależnym świadczeniem wzajemnym ze strony gminy na rzecz osoby uiszczającej opłatę²⁷⁷. W istocie zatem opłaty te, mimo nazwy, należy uznać za typowe podatki w rozumieniu art. 6 o.p., zaś zobowiązanie z tytułu opłaty targowej za zobowiązanie podatkowe powstające z mocy prawa, z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.)²⁷⁸. Jeszcze w czasie obowiązywania ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych²⁷⁹ orzecznictwo sądownoadministracyjne opowiadało się wyraźnie za podatkowym charakterem danin lokalnych²⁸⁰. Opłaty lokalne uregulowane w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych mimo, iż wiążą się z różnorodną aktywnością podatników (np. dokonujących sprzedaży na targowiskach, czy wypoczywających w gminach o szczególnych walorach krajobrazowych), będą w istocie podatkami ze wszelkimi tego konsekwencjami. O pewnej dowolności prawodawcy w zakresie nazewnictwa danin lokalnych świadczyć może zmiana ustawowa, która z końcem 2007 roku wyeliminowała podatek od posiadania psów, wprowadzając jednocześnie opłatę o tym samym zakresie przedmiotowym²⁸¹. Przykład ten wskazuje, że nazwa daniny publicznonprawnej w żadnym razie nie może przesądzać lub zmieniać jej charakteru. Może ona wprowadzać w błąd i być nieadekwatna. W odróżnieniu od danin lokalnych wykazujących w istocie charakter podatkowy typowych elementów odpłatności należy poszukiwać w opłatach o charakterze administracyjnym i użytkowym.

Pierwsze z nich zostały uregulowane w ustawie z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (dalej: u.o.s.), regulującej w art. 1 zasady pobierania opłat w sprawach indywidualnych z za-

²⁷⁶ Dz. U. 1991 Nr 9, poz. 31.

²⁷⁷ G. Dudar [w:] G. Dudar, L. Etel, S. Presnarowicz, *Podatki i opłaty lokalne, Podatek rolny, Podatek leśny*, 2008, wyd. elektroniczne, komentarz do art. 15 u.p.o.l.

²⁷⁸ *Ibidem*.

²⁷⁹ Dz. U. 1980 Nr 27, poz. 111.

²⁸⁰ Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 1992 r., SA/Wr 1428/91, opubl. <https://sip.lex.pl/orzeczenia-i-pisma-urzedowe/orzeczenia-sadow/sa-wr-1428-91-wyrok-naczelnego-sadu-administracyjnego-520117890>, dostęp na dzień 30 kwietnia 2021 r.

²⁸¹ Artykuł 1 pkt 14 ustawy z dnia 7 grudnia 2006 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz. U. 2006 Nr 249, poz. 1828.

kresu administracji publicznej oraz złożenia dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa lub prokury albo ich odpisu, wypisu lub kopii w sprawach z zakresu administracji publicznej lub w postępowaniu sądowym²⁸². Katalog przedmiotowy ustawy o opłacie skarbowej wskazuje niewątpliwie na formę powiązania działania administracji publicznej z wysokością uiszczanej daniny²⁸³. Jak wynika z art. 1 u.o.s. opłata ta będzie pobierana wskutek działania inicjującego podmiotu składającego stosowny wniosek lub zgłoszenie. Organ administracji publicznej zobowiązany zaś będzie do dokonania czynności urzędowej w indywidualnej sprawie polegającej najczęściej na wydaniu zaświadczenia, zezwolenia, pozwolenia lub koncesji. Aktywność organu administracji publicznej przejawiająca się w działaniu na rzecz konkretnego podmiotu pozwala przyjąć, że przedmiotowa danina ma charakter typowej opłaty, gdyż jej istotą jest działanie wzajemne ze strony związku publicznoprawnego. W związku z powyższym, opłatę skarbową cechować będzie odpłatność, co podnoszone jest dość zgodnie w literaturze²⁸⁴. Jednak cecha ta nie jest jednorodna dla wszelkich czynności objętych zakresem przedmiotowym ustawy. Zwrócić należy uwagę, że czynność złożenia dokumentu pełnomocnictwa lub prokury do akt postępowania administracyjnego lub sądowego nie wymaga działania organu administracji lub sądu. Fakt złożenia takiego dokumentu nie podlega jakimkolwiek potwierdzeniu w formie aktu administracyjnego. W związku z tym, zrealizowanie hipotezy stanu faktycznego normy poprzez złożenie pełnomocnictwa do akt postępowania nie odpowiada klasycznemu ujęciu opłaty skarbowej obejmującemu przypadki wymienione w art. 1 ust. 1 pkt 1 u.o.s. Należy mieć jednak na względzie, że okoliczność złożenia dokumentu pełnomocnictwa lub prokury wiązać się będzie zawsze z działaniem pełnomocnika w imieniu skonkretyzowanego mocodawcy w ściśle określonym postępowaniu. Mimo, że w takim stanie faktycznym i prawnym nie sposób doszukać się działania odpłatnego ze strony organu administracji publicznej, to jednak powiązanie konieczności uiszczenia opłaty z czynnością złożenia dokumentu w postępowaniu, w którym pełnomocnik lub prokurent może działać, nie pozwala na przyjęcie tezy o podatkowym charakterze daniny. W pozostałym zakresie, czynności urzędowe organu administracji publicznej posiadają dość wyraźny element odpłatności typowej dla opłaty. Biorąc pod uwagę wysokość opłat za poszczególne czynności administracyjne zbadania wymaga fakt, czy cechują się one pełną odpłatnością polegającą na uwzględnieniu stawki opłaty w zależności od dokonywanej czynności a także, czy jest to warunek konieczny uznania daniny za opłatę.

²⁸² Dz. U. 2006 Nr 225, poz. 1635.

²⁸³ Podkreślić należy, że ustawodawca zróżnicował wysokość stawki opłaty skarbowej w zależności od rodzaju dokonywanej czynności z zakresu administracji publicznej, co znajduje odzwierciedlenie w Załączniku do ww ustawy.

²⁸⁴ Zob. E. Ruśkowski (red.), J. Salachna (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2013, s. 69.

Na uwagę zasługuje stanowisko wskazujące na nieadekwatność posługiwania się pojęciem ekwiwalentności do opisu cechy odpłatności w przypadku opłat²⁸⁵. Przyjęcie ekwiwalentności świadczeń charakterystycznej dla stosunków prywatnoprawnych, zwłaszcza zobowiązań wzajemnych, o czym była mowa w pierwszej części pracy, nie znajdzie bowiem zastosowania na płaszczyźnie prawa daninowego. O ekwiwalentności świadczeń decydują bowiem strony stosunku prawnego, które posiadają w tym zakresie swobodę kontraktową, a wobec uznania, że jedno ze świadczeń nie pozostaje w równowadze ekonomicznej, posiadają one możliwość nienawiązania stosunku prawnego lub jego zmiany. W przypadku stosunku publicznoprawnego, w tym prawnopodatkowego jego strona bierna nie posiada żadnej możliwości modyfikacji jego elementów, w tym wysokości stawki opłaty, która określona jest zawsze przez ustawodawcę i nie podlega zmianie bez względu na subiektywne zapatrywanie podmiotu wnoszącego o dokonanie czynności. Element odpłatności w przypadku opłaty skarbowej pojawiać się będzie zatem poprzez świadczenie czynności administracyjnej (urzędowej) w zamian za uiszczenie opłaty w ustalonej ustawowo wysokości, jednak w takim przypadku należy mówić o wzajemności świadczeń, a nie o ich ekwiwalentności²⁸⁶. Przyczyną takiego stanowiska jest normatywnie określana *quazi* -wartość świadczenia administracyjnego, niezależna od woli stron stosunku publicznoprawnego, które muszą zaakceptować określoną przez prawodawcę wycenę.

Kwestia powyższej dystynkcji pojęć odpłatności, wzajemności i ekwiwalentności uchodzi niejednokrotnie uwadze i bywa mylona czego przykładem jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, w którego tezie przyjęto, że „Z charakteru prawnego opłaty skarbowej od zaświadczenia wynika, że jest to danina publicznoprawna, charakteryzująca się cechami podobnymi do podatków i ceł. Z tym jednak, że w przeciwieństwie do podatków i ceł, jest świadczeniem odpłatnym, co oznacza, że jest związana z wzajemnym obliczalnym i konkretnym świadczeniem ze strony państwa, czyli z ekwiwalentem”²⁸⁷. Jak już wyżej wskazano, posługiwanie się pojęciem ekwiwalentu w przypadku opłat publicznoprawnych nie jest trafne, gdyż pojęcie to jest nieadekwatne do opisu istoty tej daniny. W dalszej części powyższego orzeczenia trafnie wskazuje Sąd, że wartość opłaty skarbowej nie jest powiązana z wartością towaru, a stanowi koszt czynności dokonanej przez organ.

²⁸⁵ P. Borszowski (red.), A. Małecka (red.), *Ustawa o opłacie skarbowej. Komentarz*, wyd. elektroniczne, LexisNexis, 2014, nr 10083, komentarz do art. 1 ustawy o opłacie skarbowej.

²⁸⁶ *Ibidem*.

²⁸⁷ Wyrok NSA z dnia 11 czerwca 2013 r., II FSK 1947/11, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 stycznia 2010 r., III SA/Po 608/09, LEX nr 554214.

Klasyczne rozumienie opłaty powinno zatem uwzględniać w pierwszym rzędzie fakt jej pobierania w związku z precyzyjnie wskazanymi usługami i czynnościami organów administracji publicznej, które są dokonywane w interesie konkretnych podmiotów, a uiszczana opłata stanowi zapłatę za uzyskanie zindywidualizowanego świadczenia, do którego zobligowany jest związek publicznoprawny²⁸⁸. Natomiast w tych przypadkach, w których opłata nie pozostaje w związku z kosztami dokonania czynności organu - przewyższa te koszty lub będąc niższa pozostaje w dysproporcji - należy mówić o nieklasycznej formie opłaty, w przeciwieństwie do formy klasycznej, gdzie wartość świadczenia administracyjnego odpowiada wysokości pobieranej opłaty.

Uzależnienie kwalifikacji daniny od spełnienia warunku ekwiwalentności obu wzajemnych świadczeń w większości przypadków będzie niemożliwe już choćby ze względu na sygnalizowaną wcześniej niemożność określenia kosztów czynności urzędowych. Racje ma Naczelny Sąd Administracyjny wskazując, że uiszczając opłatę za wydanie zaświadczenia można oczekiwać i spodziewać się konkretnego, wymiernego świadczenia ekwiwalentnego, pojmowanego w taki sposób, że wartość świadczenia administracyjnego odpowiada wysokości pobranej opłaty - i słusznie podkreśla dalej - że nawet jeśli opłata skarbową nie jest w pełni ekwiwalentna do wartości świadczenia administracyjnego, to fakt, że została ona uregulowana w odrębnej ustawie i dotyczy wyłącznie określonych w niej czynności i dokumentów, zaś jej przedmiot, stawkę i zwolnienia prawodawca zawarł w załączniku do ustawy, oznacza, że ma ona moc przepisu rangi ustawowej. Tym samym przedmiot i stawki opłaty skarbowej wiążą podmioty stosujące prawo²⁸⁹. Zgodzić się należy, ze stwierdzeniem, że cecha odpłatności w przypadku opłaty oznacza, że podmiot, który ją uiszcza, otrzymuje od podmiotu, na rzecz którego świadczy, określone świadczenie wzajemne²⁹⁰. Tak rozumiane świadczenie wzajemne władzy publicznej nie powinno jednak przyjmować cywilistycznego charakteru ekwiwalencji, wywodzącego się z umów wzajemnych w których to same strony stosunku prawnego decydują o tym, czy ich świadczenia pozostają we wzajemnej równowadze.

Stanowisko powyższe pomimo, że zdaje się posiadać dostateczne uzasadnienie, nie zawsze znajdzie odzwierciedlenie w praktycznej kwalifikacji opłat publicznoprawnych. Prawodawca ustanawiając taką formę daniny, w szczególności opłatę, czyni to w drodze licznych aktów o randze ustawowej, które ze względu na swój zakres przedmiotowy i funkcję rodzą wątpliwości co do fak-

²⁸⁸ Wyrok TK z dnia 10 grudnia 2002 r., P 6/02, OTK 2002, nr 7, poz. 91.

²⁸⁹ Wyrok NSA z dnia 13 marca 2012 r., II FSK 1805/10, LEX nr 1244100.

²⁹⁰ M. Popławski [w:] L. Etel (red.), R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017, s. 39.

tycznej odpłatności²⁹¹. Różnorodność opłat publicznoprawnych do których, zgodnie z art. 2 § 2 o.p. zastosowanie będzie miał dział III tej ustawy jest znacząca. Ilość aktów ustawowych wprowadzających takie opłaty w powiązaniu z ich nie tylko fiskalnymi celami powoduje, że można mówić o opłatach, które wykazują częściową odpłatność, w pozostałym zakresie wykazują zaś cechy świadczenia nieodpłatnego²⁹². Wątpliwości co do charakteru opłaty powodują, że nader często orzecznictwo sięga do koncepcji ekwiwalentności świadczeń, która miałaby przesądzać, czy dana danina jest w istocie opłatą, do której zastosowanie znajdują przepisy działu III Ordynacji podatkowej. Uznanie, że świadczenie związku publicznoprawnego odpowiada wysokości kosztów ponoszonych przez podmiot wnoszący o dokonanie określonej czynności implikuje niekiedy wniosek, iż danina wykazuje cechy opłaty²⁹³. Przykładem opłaty, której charakter jest niejednoznaczny jest renta planistyczna²⁹⁴. W orzecznictwie istniały dwa nurty, wskazujące z jednej strony na fakt, że opłata planistyczna posiada podstawowe cechy opłaty w rozumieniu Ordynacji podatkowej, gdyż jest świadczeniem publicznoprawnym, przymusowym, ekwiwalentnym i bezzwrotnym, wprowadzonym w drodze ustawy na rzecz jednostki samorządu terytorialnego i pobieranym przez organ podatkowy, tj. wójta, burmistrza bądź prezydenta miasta²⁹⁵, z drugiej zaś istniały głosy wskazujące, że przedmiotowa opłata na rzecz gminy jest świadczeniem publicznoprawnym, nieodpłatnym, przymusowym i bezzwrotnym na rzecz jednostki samorządu terytorialnego, ale wbrew wymaganiom art. 6 o.p. nie wynika z ustawy podatkowej²⁹⁶. Rozbieżności w zakresie charakteru opłaty planistycznej ukazują skomplikowaną naturę niektórych danin na płaszczyźnie ich odpłatności bądź nieodpłatności²⁹⁷. Rozstrzygnięcie tych wątpliwości niekiedy prowadzić musi do badania kwestii, które nie mieszczą się już w kategorii prawa daninowego i wkraczają na płaszczyznę ustaleń zdarzeń o naturze ekonomicznej, czego przykładem jest twierdzenie zakładające, że opłata planistyczna nosi cechy

²⁹¹ *Ibidem*.

²⁹² J. Gliniecka, *W kwestii opłat jako elementu dochodów samorządowych* [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Prof. Cezaremu Kosikowskiemu w 40 – lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 126.

²⁹³ Wyrok NSA z dnia 13 marca 2013 r., II GSK 2365/11, LEX nr 1340145.

²⁹⁴ Por. art. 36 ust. 4 ustawy z dnia 27 marca 2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym, Dz. U. z 2012 r. poz. 647.

²⁹⁵ Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2008 r., II OSK 408/07.

²⁹⁶ Wyroki NSA z dnia 28 października 2009 r., II OSK 1517/07; z dnia 16 maja 2006 r., II OSK 563/05, LEX nr 501100. Z kolei w wyroku z dnia 15 listopada 2006 r., II OSK 1370/05, LEX 321533 NSA przyjął stanowisko całkowicie odmienne i wskazał, że opłacie planistycznej brak jest cechy nieodpłatności.

²⁹⁷ Wątpliwości co do charakteru tzw. renty planistycznej stały się także przedmiotem odpowiedzi podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z dnia 5 lipca 2012 r. na interpelację nr 5655, w której przyjęto, że opłata wykazuje cechy podatku, jednak nie wynika z ustawy podatkowej, w związku z czym nie znajdują do niej zastosowania przepisy Ordynacji podatkowej.

świadczenia ekwiwalentnego, przy czym świadczeniem związku publicznoprawnego na rzecz podmiotu zobowiązanego do wniesienia opłaty byłby wzrost wartości nieruchomości na skutek uchwalenia lub zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego²⁹⁸. Jednocześnie wydaje się, że nieuzasadnione byłoby utożsamianie wzrostu wartości nieruchomości z otrzymaniem jakiegokolwiek świadczenia, gdyż wzrost tej wartości jest przyczyną, a nie skutkiem powstania obowiązku zapłaty daniny. Powyższy problem ilustruje trudności jakie mogą pojawić się w przypadku konieczności opisanie opłaty jako daniny o charakterze odpłatnym i ekwiwalentnym²⁹⁹. Znalezienie w konkretnym przypadku elementu nieodpłatności wywołuje zaś zbędne rozważenia dotyczące podatkowego charakteru daniny.

Szczególnym przypadkiem, gdzie pojawia się problematyka podziału danin na odpłatne i nieodpłatne są opłaty za korzystanie ze środowiska³⁰⁰. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że o ile w literaturze niekwestionowane jest stanowisko, iż Prawo ochrony środowiska nakłada na podmioty określone w ustawie daninę publiczną związaną z korzystaniem ze środowiska, to sporne jest już jednoznaczne przesądzenie, czy mają one charakter podatków, czy klasycznych opłat³⁰¹. Opłaty za korzystanie ze środowiska, tak jak opłaty produktowe bez wątplenia są świadczeniami przymusowymi, pieniężnymi, bezzwrotnymi, posiadają charakter powszechny, w tym znaczeniu, że nakładane są na podstawie ustawy, ponoszone są ona na rzecz podmiotu publicznego i w związku z tym bez wątplenia można zaliczyć je do danin publicznych, jednak wymienione wyżej cechy nie przesądzają, czy są one podatkami, klasycznymi opłatami w rozumieniu przyjętym wyżej, czy może nawet cenami³⁰².

Za podatkowym charakterem danin ekologicznych przemawia zdaniem zwolenników takiego poglądu fakt, że są to świadczenia pobierane w sposób przymusowy, mają charakter bezzwrotny i nieodpłatny³⁰³. Wszystkie wymienione wyżej cechy danin ekologicznych można zaakceptować, jednak ostatnia z nich, a mianowicie charakter nieodpłatny budzi wątpliwości. Przyjęcie założenia, że podmioty ponoszące daninę ekologiczną związaną z korzystaniem ze środowiska nie otrzymują

²⁹⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2007 r., IV SA/Wa 2431/06, LEX 338221.

²⁹⁹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 25 listopada 2020 r. II SA/Łd 167/20; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2006 r., I OSK 421/05, gdzie wskazano, że w przypadku opłaty adiacenckiej uregulowanej w art. 98 ust. 4 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, Dz.U. z 2000 r. Nr 46, poz. 543 ze zm. (obecnie art. 98a) opłata ta nie ma charakteru publicznoprawnego, nieodpłatnego świadczenia pieniężnego, jest natomiast świadczeniem odpłatnym stanowiącym ekwiwalent za budowę infrastruktury technicznej.

³⁰⁰ Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska, Dz.U. 2017, poz. 519.

³⁰¹ B. Draniewicz, *Opłata produktowa*, 2009, dostęp elektroniczny, Legalis.

³⁰² *Ibidem*.

³⁰³ *Ibidem*.

niczego w zamian oraz, że w takim stosunku publicznoprawnym nie występuje żaden element odpłatności wydaje się być zbyt daleko idącym uproszczeniem³⁰⁴.

Należy zgodzić się, że istotniejsze argumenty przemawiają za przyjęciem, iż daniny ekologiczne dotyczące korzystania ze środowiska, bądź też wprowadzania zmian w środowisku należą do opłat, gdyż istotą jest tu występowanie elementu swoistej odpłaty³⁰⁵. Polega ona w tym przypadku na możliwości korzystania z zasobów środowiskowych. Opłata staje się nierynkową ceną za udostępnienie odnawialnych i nieodnawialnych zasobów środowiska³⁰⁶. W przypadku wykorzystywania środowiska poprzez wprowadzanie zmian w jego substancji publicznoprawną ceną płaconą przez jednostki korzystające ze środowiska jest umożliwienie korzystania z naturalnej pojemności środowiska. Odnalezienie w powyższych przypadkach elementu pełnej i widocznej na pierwszy rzut oka odpłatności, czy ekwiwalentności świadczeń nie jest oczywiste, jednak opłaty środowiskowe stanowią swoistą „cenę publiczną” za wykraczające poza standardowe korzystanie z dóbr naturalnych. Nadto, w kontekście uwag poczynionych przy okazji charakteru nieodpłatnego podatku wypada zauważyć, że sam fakt powiązania danin ekologicznych z konkretną działalnością podmiotów na polu wykorzystywania zasobów środowiskowych upoważnia do stwierdzenia, że jest to danina nałożona i pobierana w konkretnym celu z odpowiednim przeznaczeniem. Łącznik między określonym rodzajem działalności i wykorzystywaniem zasobów naturalnych, a ponoszeniem daniny daje podstawę do twierdzenia, że nie stanowi ona podatku w rozumieniu art. 6 o.p. Jednocześnie trzeba zauważyć, że pojęcie odpłatności nie mieści się w takim przypadku w klasycznym rozumieniu związku z poniesioną opłatą na rzecz podmiotu publicznoprawnego. Słusznie więc przyjmuje się, że do kategorii opłat publicznych należy zaliczyć opłaty za korzystanie ze środowiska. Podstawą zaliczenia takich danin do zbioru opłat jest „swoiście pojmowana odpłatność”, która stanowi cenę za korzystanie z naturalnej pojemności środowiska³⁰⁷.

³⁰⁴ K. Gruszecki, *Opłaty za korzystanie ze środowiska w prawie ochrony środowiska*, Glosa 2003, nr 7, s. 4.

³⁰⁵ B. Draniewicz, *op. cit.* Odmienne natomiast zauważa D. Mączyński wskazując w kontekście świadczeń pieniężnych wynikających z ustawy z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej i opłacie depozytowej, obecnie ustawy o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej, Dz. U. z 2009 r. Nr 79, poz. 666, że zgodnie z definicją zawartą w art. 6 o.p. świadczenie pieniężne unormowane w ustawie z 11.5.2001 r. bez względu na jego nazwę „opłata produktowa” jest podatkiem, a nie opłatą, D. Mączyński, *Opłata produktowa – podatek środowiskowy*, M. Pod., 2002, nr 4, s. 1 i n..

³⁰⁶ B. Draniewicz, *op.cit.*

³⁰⁷ *Ibidem*

4. 4. Przykłady normatywnego ujęcia kategorii nieodpłatności w ustawodawstwach innych państw

W przeciwieństwie do opłaty, podatek posiada swoją definicję legalną. Ustawodawca, inaczej niż w pierwszej historycznie ogólnej regulacji podatkowej wskazał w art. 6 o.p. na cechy podatku, a wśród nich na charakter nieodpłatny daniny³⁰⁸.

Wprowadzenie definicji podatku nie jest zabiegiem odosobnionym, gdyż w ustawodawstwie niemieckim od początku obowiązywania ordynacji podatkowej z dnia 16 marca 1976 r. funkcjonuje § 3 pkt 1 wskazujący wprost, że podatkiem jest świadczenie pieniężne, któremu nie odpowiada żadne wzajemne świadczenie publicznoprawne. Nawet bez głębszej analizy interpretacyjnej uwiadcza się różnica między polską a niemiecką definicją podatku, która nie sprowadza się wyłącznie do rozbieżności czysto semantycznych. Definicja niemiecka wydaje się być pojemniejsza, gdyż nie odnosi się do pojęć z natury prywatnoprawnych lub kategorii ekonomicznych. Podobne uwagi można odnieść do definicji podatku obowiązującej w art. 8 ust. 1 Kodeksu Podatkowego Federacji Rosyjskiej, który to przepis stanowi jedynie o bezzwrotności świadczenia podatkowego, natomiast nie odnosi się do kwestii jego nieodpłatności³⁰⁹. Nie można jednak twierdzić, że pojęcia bezzwrotności i nieodpłatności są znaczeniowo do siebie zbliżone lub tożsame, o czym świadczą polska regulacja art. 6 o.p.

Wiele ustawodawstw podatkowych nie posiada żadnej definicji podatku, opłaty lub ogólnie danin publicznych (przykładami są ustawy obowiązujące w Austrii i Szwajcarii). W Generalnej Ustawie Podatkowej Hiszpanii (hiszp. *La Ley General Tributaria*) nie dokonano zdefiniowania pojęcia podatku porzeczając na jego wyodrębnieniu jako danin publicznej, obowiązkowej, służącej zapewnieniu pokrycia wydatków publicznych i prowadzeniu polityki gospodarczej państwa³¹⁰. Nieodpłatnością jako cechą stałą podatku posłużył się natomiast ustawodawca w Gruzji, który w art. 6 Kodeksu podatkowego przyjął, że podatkiem jest obowiązkowe, bezwarunkowe i niewzajemne świadczenie pieniężne o naturze nieodpłatnej³¹¹.

Próba wypracowania ogólnego pojęcia świadczenia podatkowego jest propozycja Grupy Negocjacyjnej Multilateralnego Porozumienia Inwestycyjnego (*MAI*) w ramach Organizacji

³⁰⁸ Zarówno Ordynacja podatkowa z dnia 15 marca 1934 r., Dz. U. 1934 nr 39 poz. 346 jak i ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. Dz. U. 1980 nr 27, poz. 111 nie zawierały definicji podatku i opłaty.

³⁰⁹ Kodeks Podatkowy Federacji Rosyjskiej z dnia 31 lipca 1998 r. część pierwsza, nr 146 FZ.

³¹⁰ Zob. *Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>, dostęp na dzień 12 marca 2020 r.

³¹¹ Kodeks podatkowy Gruzji z dnia 22 grudnia 2014 r. (tłumaczenie angielskie udostępnione na stronie internetowej <http://www.lexadin.nl/wlg/legis/nofr/oeur/arch/geo/TCE.pdf>).

Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej: *OECD*), gdzie ustalono na potrzeby klasyfikacji Organizacji, że przez pojęcie podatku należy rozumieć obowiązkowe, jednostronne świadczenie (płatność) na rzecz instytucji rządowych lub samorządowych, które pozostaje nie odwzajemnione przez podmiot publicznoprawny w proporcji odpowiadającej płatności podatnika³¹². W powołanym dokumencie jednoznacznie stwierdzono, że pojęcia podatku nie należy odnosić do kar niezwiązanych z przestępstwami podatkowymi i innych opłat wpłacanych na rzecz związku publicznoprawnego.

5. Definicja podatku i opłaty w projekcie nowej Ordynacji podatkowej

Dokonując analizy i omówienia pojęć danin publicznych w kontekście kryteriów odpłatności i nieodpłatności warto odnieść się do projektu nowej ordynacji podatkowej. Zgodnie z rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. powołano Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, która opracowała projekt ustawy – Ordynacja podatkowa oraz projekty przepisów wykonawczych i przedstawiła je Ministrowi Rozwoju i Finansów w dniu 9 października 2017 r.³¹³.

W projektowanej ordynacji podatkowej wprowadzono w Dziale I Rozdziale I Przepisy wstępne, które definiują najważniejsze pojęcia ogólnego prawa podatkowego. W art. 5 projektu zaproponowano zdefiniowanie pojęcia podatku jako publicznoprawnego, nieodpłatnego, przymusowego oraz bezzwrotnego świadczenia pieniężnego na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gmin, wynikającego z ustaw podatkowych. Z kolei w art. 13 pkt 7 projektodawcy określili, że przez pojęcie podatków rozumie się również opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, a także raty lub zaliczki na podatki, opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. Jak podkreślono, art. 5 nowej ordynacji podatkowej w istocie odpowiada treścią aktualnie obowiązującego art. 6 o.p. z tą różnicą, że jako beneficjenta podatku wskazano m.in. państwo, nie zaś jego cywilnoprawne ucieleśnienie – Skarb Państwa³¹⁴. Wyżej wskazana definicja ma charakter treściowy (materialny) w odróżnieniu od tzw. definicji zakresowej (technicznej) ujętej w art. 13 pkt 7 projektu.

³¹² *Negotiating Group on the Multilateral Agreement on Investment (MAI) DAF/MAI/EG2(96)3 Expert Group No.3 on Treatment of Tax Issues in the MAI – Definition of taxes*, <http://www1.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2963e.pdf>, dostęp na dzień 12 marca 2020 r.

³¹³ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Dz. U. 2014 poz. 1471. Komisja zakończyła kadencję w dniu 10 listopada 2019 r.

³¹⁴ L. Etel (red.), *Nowa Ordynacja podatkowa, Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, Białystok, 2017*, s. 60-61.

Istotnym *novum* projektowanej ordynacji podatkowej jest zawarcie w art. 6 definicji opłaty, którą określono jako publicznoprawne, odpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw. Jako uzasadnienie wprowadzenia do projektowanej ustawy definicji opłaty wskazano postanowienie art. 2 § 2 tegoż aktu, z którego wynika, że jego zakres przedmiotowy rozciąga się m.in. na opłaty do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe³¹⁵. Sposób zdefiniowania opłaty wprost nawiązuje do założeń wypracowanych w doktrynie prawa podatkowego i wykazuje dwie różnice w stosunku do pojęcia podatku. Na pierwszy plan wysuwa się charakter nieodpłatny podatku w przeciwieństwie do odpłatności opłaty. Po drugie, podatek wynika z ustawy podatkowej, natomiast opłata ustanawiana jest aktem prawnym o randze ustawy, niekoniecznie podatkowej.

Nowy art. 13 pkt 7 w projekcie ordynacji podatkowej określający definicję techniczną (zakresową) podatku kontynuuje zasadę dwóch definicji tej daniny. Należy jednak mieć na względzie, że są to dwie różne definicje, które jednak nie wykluczają się, lecz uzupełniają i pozwalają stworzyć kompleksowe ujęcie konstrukcji podatku w nowej ordynacji podatkowej³¹⁶. Rozwiązanie takie zdaje się być uzasadnione a wręcz konieczne, jeżeli ma się na względzie zamiar projektodawców do objęcia zakresem nowej ordynacji podatkowej nie tylko podatków, ale także opłat, niepodatkowych należności publicznoprawnych oraz rozciągnięcie zastosowania pojęcia podatku na zaliczki i raty. Innymi słowy, art. 5 projektowanej ustawy dotyczyć będzie kwestii czym jest podatek, natomiast art. 13 pkt 7 odpowiada na pytanie jak rozumiane jest pojęcie „podatek” na gruncie nowej ordynacji podatkowej³¹⁷.

Proponowane zmiany należy ocenić jako słuszne i pożądane. O ile niewątpliwie w omawianym zakresie projektu nie zaproponowano zmian o charakterze rewolucyjnym – nie było zresztą ku temu przesłanek – to w sposób oczywisty wejście w życie nowej ordynacji podatkowej przyczyni się do uporządkowania systemu definicji danin publicznoprawnych. Jako naturalne w kontekście nieodpłatności podatku było wyszczególnienie w projekcie nowej ustawy odpłatnego charakteru opłaty. W efekcie powstanie podział dychotomiczny na daniny nieodpłatne (podatki) oraz te, gdzie występuje element odpłaty (opłaty). Można przypuszczać, że przynajmniej w istotnym zakresie pozwoli to na wyeliminowanie wątpliwości w zakresie charakteru daniny. Końcowo zauważyć można, że istniała możliwość ujęcia w projekcie nowej ordynacji podatkowej cechy nieodpłatności podatku jako świadczenia niezwiązanego bezpośrednio z żadnym świadczeniem zwrotnym na rzecz podat-

³¹⁵ *Ibidem*.

³¹⁶ *Ibidem*.

³¹⁷ *Ibidem*, s. 68.

nika. Taki sposób definiowania, funkcjonujący w ustawodawstwie niemieckim wydaje się bardziej oddawać tę szczególną cechę podatku. Wydaje się jednak, że przyjęcie w projekcie ustawy formuły kontynuacji terminologicznej podatku jako świadczenia nieodpłatnego oraz jednoczesnego wprowadzenia definicji opłaty jako świadczenia odpłatnego jest uzasadnione i nie pozostawia wątpliwości interpretacyjnych.

6. Podsumowanie

Cechy istotne danin publicznoprawnych, w tym podatku oraz opłaty znalazły odzwierciedlenie poprzez posłużenie się już na płaszczyźnie normatywnej pojęciami, które w istocie czerpią swój rodowód w prawie prywatnym. Pojęcia nieodpłatności oraz odpłatności, które zostały ukształtowane w nauce prawa cywilnego w celu podziału i opisu czynności prawnych zostały przejęte i wykorzystane w prawie podatkowym dla rozróżnienia poszczególnych danin publicznoprawnych, czego odzwierciedleniem jest legalna definicja podatku w art. 6 o.p. Niewątpliwie posłużenie się omawianymi pojęciami dla opisu charakteru danin jest zabiegiem klarownym, pozwalającym jednocześnie na stworzenie podziału logicznego i dychotomicznego.

Ustawowe wskazanie na nieodpłatność jako cechę stałą podatku skutkuje charakteryzowaniem opłaty publicznoprawnej jako daniny o klasycznie odpłatnym charakterze mimo, że prawodawca takim pojęciem się nie posłużył. Wobec wielości opłat obowiązujących w aktualnym porządku prawnym, które posiadają zróżnicowany charakter nie sposób ograniczyć się do stwierdzenia, że opłata jest daniną odpłatną w pełnym tego słowa znaczeniu. Posługiwanie się pojęciem odpłatności dla opisu opłaty będzie zatem trafne *prima facie*. Trzeba jednak mieć na względzie, że nie każda opłata będzie stanowić wzajemną odpłatę w postaci równowartościowego świadczenia związku publicznoprawnego. Daniny o częściowo odpłatnym i częściowo nieodpłatnym charakterze z oczywistych względów nie będą mogły być kwalifikowane jako typowo odpłatne. Mając na uwadze trudny do zaakceptowania pogląd o istnieniu w płaszczyźnie normatywnej daniny o dualnym podatkowo-opłatowym charakterze należy przyjąć, że posługiwanie się cechą odpłatności w przypadku opłat nie zawsze będzie prawidłowe, gdyż sugerowałoby, iż w przypadku opłaty można oczekiwać publicznoprawnego świadczenia o tej samej lub zbliżonej wartości. Za trafne należy uznać stanowisko wskazujące, że odpłatność polega na uiszczeniu świadczenia pieniężnego w zamian za otrzymanie świadczenia wzajemnego ze strony związku publicznoprawnego³¹⁸. Takie uję-

³¹⁸ Wyroki NSA z dnia 6 sierpnia 1992 r., III SA 709/92, POP, 1993 r., nr 4 poz. 62 oraz z dnia 7 listopada 2001 r., II SA/Gd 1948/01 OSP 2003/2/16, POP 2004/3/69.

cie zagadnienia nie wymaga odnoszenia się do wartości wzajemnych świadczeń (ekwiwalencji), które w tym przypadku zdają się mieć drugorzędne znaczenie. Dodać trzeba jednak uwagę, że w przypadku, gdy wartość świadczenia uiszczonego przenosi w sposób istotny i wyraźny wartość otrzymanej usługi publicznej, to należy mówić już o podatkowym charakterze takiej daniny.

Inne zastrzeżenia należy odnieść do pojęcia ekwiwalentności, które zasadniczo w ogóle nie powinno pojawiać się w kontekście danin publicznoprawnych, a to ze względu na jego nieadekwatność do omawiania instytucji i kwalifikacji charakteru daniny. Słusznie zauważa się, że w doktrynie polskiej nie ma jednoznacznego rozgraniczenia między pojęciami odpłatności i ekwiwalencji³¹⁹. Pojęcia te są stosowane często zamiennie w odniesieniu do opłat publicznoprawnych³²⁰. Nie ulega bowiem wątpliwości, że ekwiwalentność jest cechą cywilistyczną oraz ekonomiczną³²¹. Zgodzić się trzeba z twierdzeniem, iż ewentualna ekwiwalentność opłaty zbliżałaby ją do ceny, co na gruncie prawa publicznego, w tym podatkowego jest niedopuszczalne z uwagi na przymusowy charakter danin, gdzie strony stosunku prawnego nie mogą modyfikować wysokości obciążeń wynikających wprost z aktu normatywnego³²².

Konkludując, należy stwierdzić, że pojęcie nieodpłatności i przeciwstawne mu pojęcie odpłatności funkcjonują w sferze opisu charakteru dwóch najważniejszych rodzajów danin publicznoprawnych. Ustawodawca posłużył się cechą nieodpłatności w definicji podatku, jednak nie postąpił podobnie w przypadku opłaty, której doktrynalne i orzecznicze definiowanie zakłada element odpłatności³²³. Podatkowa nieodpłatność jako kategoria wyłącznie prawna powinna być rozumiana jako świadczenie podatnika, któremu nie odpowiada wprost (bezpośrednio) i nie pozostaje w związku z żadnym świadczeniem ze strony państwa (gminy). Z kolei w przypadku odpłatności opłaty należy mieć na względzie, że często zamiennie używane pojęcia odpłatności i ekwiwalentności nie są tożsame znaczeniowo. Pojęcie ekwiwalentności świadczeń będzie nieadekwatne dla opisu danin publicznych, których obowiązek i wysokość wynika z ustawy. Trzeba mieć bowiem na uwa-

³¹⁹ D. Antonów, *op. cit.*, s. 492.

³²⁰ *Ibidem*.

³²¹ E. Ruśkowski, J. M. Salachna, *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, 2004, wyd. elektroniczne.

³²² *Ibidem*.

³²³ W początkowej fazie procesu legislacyjnego obowiązującej Ordynacji podatkowej ustawodawca nie przewidywał wprowadzenia definicji podatku (projekt ustawy dostępny na stronie internetowej http://orka.sejm.gov.pl/proc2.nsf/projekty/1177_p.htm, dostęp na dzień 20 grudnia 2019 r.).

dze to, że zasada ekwiwalencji nawiązuje do natury ekonomicznej świadczenia i „odrywa” się od jej konstrukcji prawnej³²⁴.

³²⁴ D. Antonów, *op. cit.* s. 494.

Rozdział III. Zdarzenia nieodpłatne jako przedmiot opodatkowania

1. Uwagi ogólne

Wzrastające znaczenie zdarzeń gospodarczych oraz zdarzeń występujących poza obrotem profesjonalnym, w których pojawia się element nieodpłatności w dużej mierze stało się przyczyną uregulowania stanów faktycznych obejmujących otrzymanie przez podatnika korzyści pod tytułem darmym. Przeprowadzenie pogłębionej analizy przyczyn dla których podmioty od siebie niezależne dokonują wzajemnych przysporzeń o takiej naturze leży poza granicami niniejszej pracy, jednak z pewnością można przyjąć, że tendencja w której w obrocie gospodarczym występuje całkowita lub częściowa nieodpłatność, ewentualnie nieekwiwalentność przysporzeń staje się w ostatnich latach dobrze widoczna. Chociaż czynności prawne lub zdarzenia prawne o charakterze nieodpłatnym mają – przynajmniej w zamierzeniu ustawodawcy – odgrywać rolę marginalną, to to bez trudu można zaobserwować w ostatnich latach zjawisko przeciwne. Liczba indywidualnych interpretacji podatkowych wydanych na wniosek podatników, wyroków sądów administracyjnych obu instancji, a także publikacji w literaturze przedmiotu może nasuwać wniosek, że zdarzenia nieodpłatne, stają się zagadnieniem budzącym liczne wątpliwości nie tylko podatników, którzy jako pierwsi stają wobec konieczności dokonania prawidłowej interpretacji danej normy, lecz także najwyższych instancji sądowniczych. Biorąc pod uwagę, że to wyłącznie od woli ustawodawcy zależy ukształtowanie zakresu przedmiotowego opodatkowania można stwierdzić, iż zdarzenia o charakterze nieodpłatnym mogą znaleźć się zarówno poza fiskalnym obszarem zainteresowania prawodawcy, jak również wskutek prowadzonej polityki podatkowej a także normatywnego jej odzwierciedlenia zdarzenia nieodpłatne w szerszym bądź węższym zakresie będą stanowiły przedmiot opodatkowania.

Przed przejściem do analizy obecnie obowiązujących rozwiązań normatywnych w porządku krajowym w zakresie opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych na wstępie już zaznaczyć należy, że czynności nieodpłatne lub inne zdarzenia o takim charakterze będą cechowały się odmiennosciami na gruncie prawa podatkowego, co wydaje się być przyczyną wielu wątpliwości interpretacyjnych. Odmienności te wynikać będą z konieczności normatywnej regulacji i precyzyjnego określenia co jest przedmiotem opodatkowania w przypadku zdarzeń o charakterze nieodpłatnym, a w dalszej kolejności określenia podstawy opodatkowania w takich przypadkach. Objęcie opodatkowaniem zdarzeń nieodpłatnych, niezależnie od faktu, czy chodzi o podatki dochodowe, majątkowe czy od wartości dodanej może skutkować powstaniem istotnych wątpliwości. Zgodnie z wypracowanym w literaturze podziałem, przedmiot opodatkowania można rozumieć jako rzecz lub czynność (obiekt), która wywołują podatek, zjawisko lub zdarzenie (akt i czynność) z którymi wiąże się powstanie

określonych skutków na płaszczyźnie prawa podatkowego, wreszcie jako złożony wewnętrznie element konstrukcji podatku, na który składa się zachowanie podmiotu podatkowego oraz przedmiot (obiekt), którego dotyczy to zachowanie³²⁵.

Dokonując przeglądu powyższych trzech najbardziej powszechnych zapatrywań na rozumienie pojęcia przedmiotu opodatkowania należałoby stwierdzić, że pogląd przyjmujący „urzeczowioną” postać omawianej cechy zmiennej podatku nie obejmowałoby zdecydowanej większości zdarzeń nieodpłatnych, które w dużej mierze nie dotyczą otrzymania korzyści w formie rzeczy w rozumieniu przepisów prawa cywilnego, ale w inny sposób wpływają na to, że podmiot otrzymuje nierzeczową, lecz wymierną przecież korzyść. Opodatkowanie zdarzeń nieodpłatnych wymaga zatem przyjęcia *a priori*, że przedmiot opodatkowania to nie tylko wyżej wspomniana forma rzeczowiona korzyści majątkowej, lecz bardziej drugie z przytoczonych rozumień, a mianowicie zjawisko lub zdarzenie (akt lub czynność) z którym wiąże się powstanie określonych skutków na płaszczyźnie prawa podatkowego. Szerokie rozumienie przedmiotu opodatkowania musi też uwzględniać zjawiska, które nie mają formy rzeczowionej, ani nie są też czynnościami prawnymi, które wywołują skutki prawne w prawie prywatnym. Szeroki wachlarz zjawisk nieodpłatnych nie pozwala z góry na przyjęcie i uregulowanie normatywne jednej nazwy dla wszystkich potencjalnych zdarzeń o charakterze nieodpłatnym, bądź odpłatnym tylko w części. Zasada swobody układania stosunków prawnych na gruncie prawa prywatnego, gdzie do zdarzeń nieodpłatnych będzie dochodzić, każe odnieść się z dużą dozą ostrożności do normatywnego określenia, które ze zdarzeń (czynności) nieodpłatnych mieszczą się w zakresie opodatkowania. Nie powinno ulegać wątpliwości, że ustawodawca podatkowy posiada możliwość przyjęcia zdarzeń nieodpłatnych jako przedmiotu opodatkowania. Rzecz jasna, możliwość taka nie jest nieograniczona, gdyż zakres swobody prawodawcy wyznaczony jest zawsze koniecznością respektowania zasad państwa prawa, które w przypadku prawa podatkowego urzeczywistniają się najmocniej w nakazie prawidłowej legislacji, odpowiednim *vacatio legis* oraz ochronie zaufania do państwa i prawa³²⁶. Spełnienie powyższych standardów pozwala na objęcie zakresem przedmiotowym opodatkowania stanów faktycznych dotyczących również zdarzeń nieodpłatnych, o ile uwzględnione zostaną konstytucyjne wolności i prawa człowieka³²⁷.

³²⁵ M. Kalinowski, Pojęcie przedmiotu podatku, *Toruński Rocznik Podatkowy*, 2011, s.7, http://www.trp.umk.pl/download/trp2011/Pojecie_przedmiotu_podatku_M_Kalinowski.pdf, dostęp na dzień 2 sierpnia 2021 r.; A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku* [w:] M. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, s. 190.

³²⁶ M. Haczowska (red.), R. Balicki, M. Bartoszewicz, K. Complak, A. Ławniczak, M. Masternak-Kubiak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, LexisNexis, 2014

³²⁷ Postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., Ts 202/2006, LexisNexis nr 2070779, OTK-B 2009, nr 1, poz. 23.

Możliwość objęcia zakresem opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych stawia jednak pytania o prawidłowe określenie w takich przypadkach przedmiotu, a następnie także podstawy ustalania opodatkowania. Te dwie cechy zmienne podatku, w odróżnieniu od czynności o klasycznym odpłatnym charakterze stanowiąc będą o specyfice nieodpłatności w prawie podatkowym. Konieczne staje się zatem dokonanie analizy obowiązujących regulacji w prawie krajowym.

Jak wskazano w pierwszej części pracy, czynności prawne nieodpłatne stanowią niewielką część wszystkich czynności prawnych. Zamiarem ustawodawcy było bowiem zawieranie umów odpłatnych jako zasady w obrocie prawnym. Prawo podatkowe nie traktuje jednak umów i zdarzeń gospodarczych o charakterze nieodpłatnym jako swoistego marginesu i niemal w każdej ustawie podatkowej wskazuje na opodatkowanie takich zjawisk na równi z pozostałymi. Dzieje się to jednak z różnym natężeniem w zależności od materii regulowanej przez dany akt prawny. Można zatem w dużej ogólności dokonać podziału aktów normatywnych części szczególnej prawa podatkowego na te, które w całości lub w przeważającej części dotyczą opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych, te, które dotyczą takich zdarzeń w niewielkim zakresie, a zdarzenia nieodpłatne stanowią jeden z wielu przedmiotów opodatkowania, wreszcie takie ustawy, których zakres przedmiotowy nie uwzględnia zdarzeń nieodpłatnych.

Drugim możliwym do zakreślenia podziałem ustaw podatkowych z punktu widzenia omawianej tematyki jest ten, który wyodrębnia je ze względu na przedmiot opodatkowania w następujący sposób:

- opodatkowanie nieodpłatnego przyrostu majątku,
- opodatkowanie dochodu uzyskanego w sposób nieodpłatny,
- opodatkowanie czynności prawnych o charakterze nieodpłatnym,
- opodatkowanie zdarzeń nieodpłatnych w podatkach konsumpcyjnych.

Drugi z wyżej wskazanych podziałów, jako bardziej odpowiadający potrzebom omawianej w pracy tematyki, będzie stanowił podstawę dalszych rozważań. Uzasadnione jest to faktem, że w polskim systemie prawa zagadnienie opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku lub dochodu uzyskanego w sposób nieodpłatny regulowane są w kilku aktach prawnych. W związku z tym zachodzi potrzeba spójnego i kompleksowego przedstawienia tych zagadnień niezależnie od ich umiejscowienia w konkretnych ustawach podatkowych.

2. Obowiązujący stan normatywny w zakresie opodatkowania zdarzeń o charakterze nieodpłatnym

2. 1. Opodatkowanie nieodpłatnego przyrostu majątku

2. 1. 1. Podatek od spadków i darowizn

Podstawowym aktem prawnym dotyczącym już choćby tytularnie zdarzeń nieodpłatnych w kontekście nieodpłatnego przyrostu majątku jest ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (dalej: u.p.s.d.)³²⁸. Zarówno nabycie spadku jak i rzeczy lub praw majątkowych w drodze zawartej umowy darowizny następuje pod tytułem darmym, stanowiąc nieodpłatne nabycie majątku³²⁹. Jak wskazuje się w doktrynie³³⁰ w polskim systemie prawa podatkowego do podatków obciążających nieodpłatny przyrost majątku należy zaliczyć także podatek dochodowy od osób prawnych³³¹. O ile jednak, ten drugi reguluje także nieodpłatne uzyskanie dochodu, to podatek od spadków i darowizn jest typową daniną, które obciąża nieodpłatne nabycie lub zbycie rzeczy lub praw majątkowych³³². Nie ulega wątpliwości, że jest to danina dotycząca w najszerszym zakresie wśród obowiązujących aktów prawnych nieodpłatnego nabycia majątku, choć z grupy podatników tego podatku zostały wyłączone osoby prawne³³³. Istota ekonomiczna podatku od spadków i darowizn to zatem obciążenie przyrostu majątku podatnika na skutek przyjęcia określonych składników majątkowych pod tytułem nieodpłatnym³³⁴.

Przed przystąpieniem do dalszej analizy należy wyjaśnić pojęcie przyrostu, które odgrywa istotną rolę z punktu widzenia klasyfikacji i wyróżnienia danin, które obciążają takie zdarzenie prawne i gospodarcze. Niewątpliwie w ujęciu gramatycznym (literalnym) o przyroście można mó-

³²⁸ Dz. U. 1983 Nr 45 poz. 207.

³²⁹ L. Etel, G. Liszewski, *Podatki majątkowe w Polsce – wybrane problemy*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, wrzesień 2002, s.109.

³³⁰ B. Pahl, *Opodatkowanie nieodpłatnego przyrostu majątku osób prawnych Kościoła katolickiego w Polsce*, Studia Elckie 9, 2007, s.2.

³³¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 1992 nr 21 poz. 86, dalej: u.p.d.o.p.

³³² R. Gwiazdowski, D. Żurawski, *O (nie) opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych nieruchomości nabytych w drodze spadku*, PP, 2018, nr 12, s. 12. Autorzy dostrzegają, że w przypadku spadków i darowizn mamy do czynienia z podatkiem majątkowym ze względu na specyficzną formę nabycia. Jest to w istocie źródło przychodu uzyskanego pod tytułem darmym.

³³³ B. Pahl, *op.cit.* s. 2.

³³⁴ B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 28 stycznia 2014 r. sygn. akt II FSK 558/12*, POP, 2014, nr 4, s. 313.

wić wtedy, gdy ma się na uwadze różnicę między początkową a końcową wartością pewnej wzrastającej wielkości, mowa tu zatem o zwiększeniu ilościowym. Przyrost ten jednak na gruncie podatku majątkowego, jakim jest podatek od spadków i darowizn będzie odnosił się precyzyjnie rzecz biorąc do wzbogacenie się nabywcy rzeczy i praw majątkowych³³⁵. Przyrost stanowił będzie różnicę w majątku podatnika między chwilą przed zaistnieniem aktu wzbogacenia (np. uzyskaniem darowizny), a chwilą dojścia do skutku określonej czynności powodującej wzrost w majątku. Nieodpłatny przyrost majątkowy podatnika to zatem konsekwencja nabycia np. w drodze dziedziczenia określonych rzeczy lub praw majątkowych polegająca na braku poniesienia jakiegokolwiek wydatku na ich nabycie przy którym występowałaby cena³³⁶.

Podatek od spadków i darowizn jest podatkiem od nieodpłatnego przyrostu majątku, gdyż w istocie podlega mu wzbogacenie się nabywcy rzeczy i praw majątkowych (wartość czysta), mimo że z art. 1 u.p.s.d. wynikałoby, że opodatkowaniu podlega "nabycie", a więc konkretny akt obrotu majątkowego³³⁷. Majątkowy charakter podatku od spadków i darowizn nie budzi wątpliwości. To zaś determinuje wniosek, że konieczną przesłanką opodatkowania tym podatkiem jest zaistnienie po stronie podatnika wzbogacenia się nabywcy prawa, a więc przysporzenie. Opis ten należy uzupełnić o dalsze konstatacje niezbędne do prawidłowego zdefiniowania charakteru nieodpłatnego przyrostu na gruncie podatku od spadków i darowizn. Biorąc pod uwagę tylko i wyłącznie kryterium porównania stanu majątku podmiotu w dwóch punktach czasowych, niewątpliwie można byłoby uznać, że taki przyrost może powodować także uzyskanie dochodu w rozumieniu podatku dochodowego od osób fizycznych. W podatku od spadków i darowizn nie chodzi jednak o przyrost, który jest skutkiem pracy lub działalności podatnika, lecz o taką sytuację, gdzie pojawia się on w wyniku bezpłatnego przysporzenia, które opiera się zasadniczo na powiązaniach osobistych i rodzinnych. Więzy rodzinne i osobiste, do których nawiązuje ustawa w wielu miejscach, poczynając od katalogu zwolnień (art. 4-4a u.p.s.p.); kwoty wolnej od opodatkowania (art. 9 u.p.s.d.); podziału na grupy podatkowe (art. 14 u.p.s.d.); sposobu obliczenia podatku według ustalonej skali (art. 15 u.p.s.d.); wreszcie zakresu stosowania tzw. ulgi mieszkaniowej (art. 16 u.p.s.d.) w kontekście istnienia nieodpłatnego przyrostu majątku nie jest wolne od wątpliwości. Nabycie majątku w drodze spadku lub darowizny, bądź wykonania zapisu od osób bliskich nabywcy, następuje wskutek istnie-

³³⁵ W wyroku z dnia 18 maja 2012 r., II FSK 2158/10 NSA zwrócił uwagę, że „Skoro opodatkowuje się, podatkiem od spadków i darowizn, nieodpłatny przyrost majątku czy akt wzbogacenia to nie budzi wątpliwości, że wartość całkowita hipoteki powinna pomniejszać wartość nabytej rzeczy i prawa majątkowego, oczywiście po uprzednim ustaleniu kwoty minimum podatkowego zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 1-3 u.p.s.d.”

³³⁶ K. Szymański, M. Krajewski, *Opodatkowanie umorzenia jednostek uczestnictwa funduszu inwestycyjnego nabytych w drodze spadkobrania – glosa do wyroku NSA z dnia 2 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 2557/10*, PP, 2012, nr 4, s. 39.

³³⁷ Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2018 r., II FSK 1525/16.

nia więzi majątkowych o charakterze rodzinnym lub gospodarczym. Nabywany w ten sposób majątek nierzadko powstawał przy udziale nabywcy lub jego kosztem (np. jako dziecka), a co za tym idzie trudno mówić w każdym przypadku nieodpłatnego nabycia majątku o wystąpieniu w pełni darmowego, w znaczeniu ekonomicznym, przyrostu majątku, gdyż sytuacją nieodosobnioną jest wspólne prowadzenie gospodarstwa rolnego lub przedsiębiorstwa wraz z członkami rodziny.

Mówiąc o nieodpłatnym przyroście majątku trzeba mieć na względzie problemy mogące wiązać się z jego zidentyfikowaniem. W takim przypadku musi wysuwać się na pierwszy plan rola i konstrukcja podatku regulującego nieodpłatne nabycie. Nie można bowiem zapomnieć, że nieodpłatny przyrost majątku to oprócz porównania zmiany w stanie majątku w dwóch punktach czasu, także konieczność określenia wartości netto takiej korzyści, czyli po potrąceniu długów i innych zobowiązań zbywcy oraz wydatków poniesionych przez nabywcę majątku w związku z leczeniem i pochówkiem zbywcy³³⁸. Błędne byłoby zatem uogólnienie prowadzące do wniosku, że otrzymany w sposób nieodpłatny majątek (rzecz lub prawo majątkowe) stanowi przyrost podlegający opodatkowaniu.

Jak wynika z zakresu przedmiotowego ustawy o podatku od spadków i darowizn, danina ta obejmuje nie tylko nabycie rzeczy lub praw w drodze spadkobrania i darowizny, lecz także otrzymanie zapisu, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności, otrzymanego zachowku, nieodpłatnej renty, użytkowania oraz służebności³³⁹. Tak ujęty zakres przedmiotowy pozwala na postawienie tezy, że ustawa o podatku od spadków i darowizn w szerokim zakresie reguluje opodatkowanie nieodpłatnego przyrostu majątku. Opodatkowanie nabycia w sposób nieodpłatny wiąże się z pewnymi odmiennosiami ze względu na specyficzne właściwości natury ekonomicznej i społecznej, które znajdują wyraz w samej treści ustawy³⁴⁰. Słusznie zwraca się uwagę, że wolą ustawodawcy było opodatkowanie nabycia rzeczy lub praw majątkowych (art. 1 ust. 1 u.p.s.d.), co łączy powstanie obowiązku podatkowego z rzeczywistym nieodpłatnym przyrostem majątkowym, nie zaś z samym zaistnieniem określonego zdarzenia prawnego jak ma to miejsce na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Choć podatek od spadków i darowizn w przeważającym zakresie obciąża zdarzenia prowadzące do nieodpłatnego przyrostu masy majątkowej, to w niektórych przypadkach prawo-

³³⁸ C. Kosikowski, *Finanse publiczne...*, s. 205.

³³⁹ Por. art. 1 ust. 1 u.p.s.d.

³⁴⁰ M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 275.

dawca w zakres przedmiotowy ustawy włączył czynności prawne *sensu stricte* jakimi są umowa darowizny oraz umowa renty³⁴¹.

Stosunkowo szerokie ujęcie katalogu okoliczności faktycznych i zdarzeń prawnych skutkujących nieodpłatnym nabyciem rzeczy lub praw majątkowych nie daje podstaw do twierdzenia, że ustawa o podatku od spadków i darowizn jest aktem kompleksowo regulującym nieodpłatne nabycie rzeczy lub praw w wyniku spadkobrania lub zawarcia nazwanych umów cywilnoprawnych.

Po pierwsze, ustawa zgodnie z art. 1 ust. 1 podmiotowo zawęży swój zakres wskazując, że ma zastosowanie jedynie do osób fizycznych. Nie oznacza to jednocześnie, że osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej nie są objęte jakąkolwiek daniną z tytułu spadkobrania lub otrzymania określonych rzeczy lub praw w drodze chociażby zapisu, jednak w takim przypadku zastosowanie znajdą przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Po drugie, przedmiot opodatkowania ograniczony został do ściśle określonych, wyliczonych enumeratywnie tytułów nabycia w sposób nieodpłatny rzeczy i praw majątkowych. Jednakże wyliczenie to nie uwzględnia wszystkich nazwanych umów o charakterze nieodpłatnym uregulowanych w Kodeksie cywilnym. Zakres opodatkowania nie obejmuje bowiem umowy użyczenia oraz innych umów, które mogą zostać zawarte pod tytułem darmym jak np. dzierżawa, czy pożyczka. Nie można dokonywać takiej wykładni ustawy o podatku od spadków i darowizn, która prowadziłaby do rozszerzenia jej zakresu przedmiotowego, chociażby stan faktyczny wykazywał podobieństwo do ustawowego katalogu. Zgodnie z intencją ustawodawcy podatkowi od spadków i darowizn, podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem:

- dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego,
- darowizny, polecenia darczyńcy,
- zasiedzenia,
- nieodpłatnego zniesienia współwłasności,
- zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu,
- nieodpłatnej: renty, użytkowania oraz służebności.

³⁴¹ *Ibidem*, s. 276.

Zgodnie z art. 1 ust. 2 u.p.s.d. podatkowi podlega również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci.

Bez wątplenia takie brzmienie powołanej normy oznacza że ustawodawca zawęży przedmiot opodatkowania, jakim jest nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych, tylko do tych przypadków, gdy nabycie wynika z konkretnie wskazanych tytułów prawnych³⁴². Nie będzie kreować przedmiotu podatku od spadków i darowizn i nie będzie podlegać temu podatkowi inne zdarzenie lub czynność prawna o charakterze nieodpłatnym, zaś osoba otrzymująca takie przysporzenie nie będzie podatnikiem³⁴³. Jednocześnie zgodzić się należy, że zakres tytułów określających zakres przedmioty ustawy jest szerszy niż sama nazwa ustawy, co może powodować pewien chaos normatywny³⁴⁴. Zauważyć też należy, że ustawa nie reguluje kompleksowo zagadnienia nieodpłatnego przyrostu majątku zarówno w ujęciu podmiotowym jak i przedmiotowym.

Ustawa o podatku od spadków i darowizn z uwagi na odwołanie się wprost do regulacji cywilnoprawnej nie wprowadza własnej definicji darowizny oraz innych tytułów prawnych (spadkobrania, dziedziczenia) w związku z którymi dochodzi do nieodpłatnego nabycia własności rzeczy i praw majątkowych. W tym zakresie zastosowanie znajdują przepisy kodeksowe oraz dorobek judykatury i piśmiennictwa. Tym niemniej nie można zapominać, że – jak trafnie ujął to Naczelny Sąd Administracyjny - istota ekonomiczna podatku od spadków i darowizn tkwi w przyroście majątkowym, to jest we wzbogaceniu podatnika na skutek przejęcia majątku pod tytułem darmym, w wyniku powiązań osobistych i rodzinnych pomiędzy spadkobiercą a spadkodawcą³⁴⁵. Wyprowadzić można z tego wniosek, że weryfikowanie możliwości opodatkowania na gruncie podatku od spadków i darowizn powinno zasadniczo przebiegać dwuetapowo. Po pierwsze, trzeba stwierdzić, że doszło do nabycia własności rzeczy lub prawa majątkowego wymienionego w zamkniętym katalogu określonym art. 1 u.p.s.d. Po drugie, w wyniku takiego nabycia musi dojść do faktycznego przyrostu majątku w sposób nieodpłatny. O ile pierwszy warunek nie nasuwa większych wątpliwości, to w drugim przypadku trzeba mieć na uwadze, że praw majątkowych o których mowa w art. 1 ust. 1 u.p.s.d. nie należy rozumieć wyłącznie jako aktywów, na co mogłoby wskazywać dosłowne brz-

³⁴² S. Babiaryz, A.Mariański, W.Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 19.

³⁴³ Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2015 r., II FSK 3093/12.

³⁴⁴ P. Borszowski [w:] P. Borszowski, K. Musiał, A. Nita, K. Stelmaszczyk, J. Wantoch-Rekowski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 19.

³⁴⁵ Wyroki NSA z dnia 4 sierpnia 2016 r., II FSK 2047/14; z dnia 15 listopada 2011 r., II FSK 970/10.

mienie analizowanego pojęcia, lecz należy przyjąć, że chodzi o korzyść w jakiegokolwiek postaci uzyskanej przez ten majątek³⁴⁶. Częstość niezauważalna może być zmiana w sytuacji majątkowej obdarowanego. Chodzi o sytuacje polegające na otrzymaniu świadczenia, które sprowadza się do zmniejszenia pasywów obdarowanego poprzez spłatę długu na rzecz osoby trzeciej. Nieodpłatność będzie rozumiana tu jako brak uzyskania jakiegokolwiek ekwiwalentu, zarówno w momencie zawierania umowy jak i w przyszłości, w zamian za uczynioną darowiznę. W kontekście zdarzeń nieodpłatnych rozumianych jako ekonomiczne wzbogacenie bez konieczności wzajemnego świadczenia, należy mieć na uwadze, że przedmiot darowizny nie musi przedstawiać wymiernej obiektywnie wartości majątkowej, wystarczy bowiem, że będzie on posiadał jakąkolwiek wartość dla obdarowanego³⁴⁷. Z drugiej strony nie wszystkie bezpłatne przysporzenia, posiadające nawet określoną wartość jak chociażby bezpłatna dzierżawa czy najem będą uznane za darowiznę³⁴⁸. Jak już bowiem wskazano, enumeratywne wyliczenie sposobów nabycia majątku w art. 1 u.p.s.d. zgodnie z intencją ustawodawcy opiera się na ich charakterze nieodpłatnym, co w większości przypadków nie będzie nasuwać wątpliwości interpretacyjnych związanych z prawidłową kwalifikacją prawnopodatkową. Na uwagę zasługują jednak przysporzenia majątkowe pod tytułem darmym, które nie będą darowizną nawet, gdyby strony tak traktowały daną czynność. Ma to niebagatelne znaczenie na gruncie przedmiotowej ustawy, gdyż właściwe odczytanie treści woli stron i przedmiotu umowy decydować będzie o jej opodatkowaniu. Zgodnie z art. 889 k.c. nie stanowią darowizny przysporzenia polegające na zobowiązaniu do bezpłatnego świadczenia, które wynika z umowy uregulowanej innymi przepisami kodeksu oraz zrzeczenie się prawa, którego jeszcze nie nabyto albo nabyto w taki sposób, że w razie zrzeczenia się prawo jest uważane za nienabyte.

Poza wyżej wymienionymi ustawowymi wyłączeniami, nie będą stanowiły darowizny także korzystanie z cudzych rzeczy bez wynagrodzenia na zasadach użyczenia, wynajęcie albo dzierżawa rzeczy bez zapłaty oraz inne umowy nazwane jak przykładowo zlecenie, ugoda, pożyczka bez odsetek, przechowanie. Do kategorii nieodpłatnych świadczeń niebędących darowizną należy także zakwalifikować niedochodzenie długu, które nie może być utożsamiane ze zwolnieniem z długu. Wyłączone spod grupy nieodpłatnych przysporzeń majątkowych stanowiących darowiznę są także: nakłady poczynione przez konkubenta na majątek drugiego konkubenta, w braku odmiennego i wyraźnego zastrzeżenia; wszelkiego rodzaju nagrody oraz spełnienie świadczenia za współdłużników w razie odpowiedzialności solidarnej, w takim wypadku dopiero ugoda między dłużnikami polega-

³⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2013 r., II FSK 1125/11.

³⁴⁷ S.Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *op.cit.*, komentarz do art. 1 u.p.s.d.

³⁴⁸ *Ibidem*.

jąca na zaniechaniu dochodzenia roszczenia regresowego mogłaby zostać potraktowana jako darowizna³⁴⁹. Nie będzie też przedmiotem darowizny nieodpłatne świadczenie usług, gdyż nie następuje tu przysporzenie kosztem majątku osoby świadczącej. Samo stwierdzenie, że dochodzi do wzbogacenia jednego podmiotu kosztem majątku innego w wyniku ważnie zawartej umowy nie wystarcza do kategorycznego przyjęcia, że jest to darowizna. W tym znaczeniu darowizną nie będą otrzymane nagrody państwowe, wynikające z przyrzeczeń publicznych oraz świadczenia socjalne wypłacane na podstawie odrębnych przepisów. Jak bowiem zauważa się w orzecznictwie z samego faktu że powstał skutek w postaci nieodpłatnego przysporzenia, charakterystycznego dla darowizny, nie można wyprowadzić wniosku, iż darowizna rzeczywiście miała miejsce³⁵⁰. Co ważne, dla uznania, że konkretnie przekazane świadczenie lub prawo stanowi darowiznę, istotne znaczenie ma wola osoby jej dokonującej³⁵¹. Różnorodność zdarzeń w obrocie prawnym nakazuje dokonanie wielopłaszczyznowej analizy umowy z uwzględnieniem relacji obu podmiotów oraz okoliczności zawarcia umowy, gdyż może mieć to decydujący wpływ na prawidłową kwalifikację kontraktu, w dalszej kolejności na sposób opodatkowania³⁵². Nawet stwierdzenie elementu nieodpłatności lub częściowej nieodpłatności nie może prowadzić do wniosku, że badana umowa jest częściowo darowizną, zaś w pozostałym zakresie wykazuje cechy innej nazwanej lub nienazwanej umowy³⁵³. Wyraźnie należy natomiast odróżnić wszelkie czynności prawne, gdzie świadczeniem jednego podmiotu jest zarówno przekazanie kosztem swojego majątku rzeczy lub praw majątkowych oraz jednoczesne wykonanie usługi o charakterze nieodpłatnym na rzecz drugiego podmiotu. W takich sytuacjach dojdzie do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn otrzymanych rzeczy lub praw majątkowych, zaś świadczone nieodpłatnie usługi podlegać będą zakresowi przedmiotowemu podatku dochodowego od osób fizycznych lub prawnych³⁵⁴.

Należy więc stwierdzić, że nieodpłatność stanowi element *essentialia negotii* umowy darowizny, nie powoduje to jednak, że każda czynność prawna skutkująca uzyskaniem korzyści pod tytułem darmym będzie mogła zostać za nią uznana.

³⁴⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 kwietnia 2008 r., III SA/Wa 2032/07.

³⁵⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 kwietnia 2008 r., III SA/Wa 2032/07, LEX nr 468718.

³⁵¹ Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2019 r. II FSK 2090/17.

³⁵² W wyroku z dnia 10 listopada 2000 r., SA/Gd 1485/00 (opubl. G. Praw. 2004, nr 138, s. 4) NSA przyjął, że wypłacenie nagrody nie było darowizną, gdyż świadczenie w konkretnie badanym przypadku nie było nieekwiwalentne i następowało obok zapłaty wynagrodzenia za wykonaną usługę.

³⁵³ Wyrok NSA z dnia 21 września 1995 r., SA/Sz 1344/95, LEX nr 26959.

³⁵⁴ Wyrok NSA z dnia z dnia 17 lutego 2011 r., II FSK 1774/09, LEX nr 1070976.

W zakresie opodatkowania dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego i polecenia testamentowego nie istnieją wątpliwości, że otrzymanie rzeczy lub praw majątkowych wchodzących w skład spadku stanowi nieodpłatne przysporzenie niezależnie od ustawowego lub testamentowego powołania spadkobiercy. Do kwestii sukcesji praw i obowiązków spadkodawcy zastosowanie znajdują przepisy Kodeksu cywilnego. Niemniej z punktu widzenia przedmiotowych rozważań należy zauważyć istotny problem dotyczący ekspektatywy (prawa podmiotowego tymczasowego). Wyrażany jest w orzecznictwie pogląd o możliwości dziedziczenia ekspektatywy³⁵⁵. Uprawnienie do żądania np. zawarcia umowy o treści przysługującej spadkodawcy lub o przekształcenie prawa przysługującego członkowi spółdzielni na własnościowe prawo do lokalu jest prawem majątkowym i może stanowić przedmiot obrotu, lecz nie posiada określonej wartości majątkowej. W związku z tym, dziedziczenie ekspektatywy stanowi niewątpliwie nieodpłatne nabycie prawa majątkowego, jednak nie będzie podlegać opodatkowaniu na podstawie art. 1 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., gdyż nie posiadając wartości nie powoduje jeszcze samo w sobie przyrostu majątkowego. Otwarta pozostaje zatem kwestia, czy zrealizowanie ekspektatywy (przykładowo zawarcie umowy, której stroną miał być spadkodawca) będzie rodzić obowiązek podatkowy po stronie spadkobiercy, który otrzymał ją nieodpłatnie. Wydaje się, że odpowiedź w takim przypadku powinna być negatywna. Nie można zapominać, że ustawodawca zdecydował się objąć opodatkowaniem nabycie praw majątkowych, nie zaś ich realizację³⁵⁶. Skoro w przypadku dziedziczenia ekspektatywy nie można mówić o opodatkowaniu podatkiem spadkowym wobec braku jej wartości majątkowej, to konsekwentnie należy uznać, że nie będzie podlegało opodatkowaniu także jej realizacja. W przeciwnym razie doszłoby do niedopuszczalnego utożsamienia pojęć nabycia i realizacji prawa majątkowego³⁵⁷. Opodatkowaniu podatkiem spadkowym podlegać będzie także dziedziczenie wymagalnych wierzytelności, jednak nie sposób się zgodzić, że w ten sam sposób należy traktować prawo odkupu nieruchomości ustanowione na rzecz spadkodawcy. Argumentacja jakoby analiza ustawy o podatku od spadków i darowizn nie wskazywała, by odziedziczenie prawa odkupu zostało wyłączone z opodatkowania (art. 3), bądź wymienione zostało w zamkniętym katalogu zdarzeń zwolnionych z opodatkowania (art. 4) jest całkowicie błędna. Nie zauważa się bowiem faktu, że prawo odkupu w chwili dziedziczenia nie posiada wymiernej wartości, natomiast podstawą opo-

³⁵⁵ Wyrok SA w Warszawie z 26 czerwca 1997 r., I ACa 375/97, Legalis nr 34291; postanowienie SN z dnia 7 grudnia 1990 r., III CRN 408/90, Legalis nr 27159.

³⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2020 r., II FSK 2151/18.

³⁵⁷ Odróżnić należy ekspektatywę jako prawo podmiotowe tymczasowe od sytuacji, gdzie można mówić o możliwości uwzględnienia roszczenia w toku postępowania np. śmierć spadkodawcy (powoda) w toku postępowania cywilnego lub administracyjnego, zaś o zasadności roszczenia rozstrzyga sąd lub organ administracji publicznej, por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 października 2010 r., III SA/Wa 1855/10.

datkowania jest wartość rynkowa rzeczy i praw według cen z dnia nabycia. Prawo odkupu nie posiada wartości rynkowej, z uwagi na to, że przedstawia charakter niezbywalny.

Z dniem 1 stycznia 2003 r. weszła w życie ustawa z dnia 28 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn polegająca m.in. na objęciu katalogiem przedmiotowym art. 1 u.p.s.d. zachowków, co jednocześnie zażegnało pewne wątpliwości interpretacyjne pojawiające się w orzecznictwie przed tą datą³⁵⁸. Aktualne brzmienie art. 1 ust. 5 u.p.s.d. dotyczy opodatkowania zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu. Fakt nieodpłatnego przyrostu majątku poprzez otrzymanie należnego zachowku nie budzi wątpliwości, tym bardziej, jeżeli weźmie się pod uwagę zastępczy charakter dziedziczenia właśnie poprzez otrzymanie części wartości spadku, jaki przypadłby spadkobiercy w razie dziedziczenia ustawowego.

Spośród pozostałych przypadków opodatkowania nieodpłatnego nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych należy zwrócić uwagę na nieodpłatne zniesienie współwłasności (art. 1 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d.). Zaliczenie powyższego do zakresu przedmiotowego ustawy wynika z faktu, że ustawodawca dopuszcza możliwość wyjścia ze współwłasności (w granicach swobody umów) bez konieczności dokonania stosownej spłaty na rzecz podmiotu, który w wyniku takiej umowy otrzymuje określoną rzecz na wyłączną własność. Ewentualna dopłata przy zniesieniu współwłasności powoduje, że nie można mówić o nieodpłatnym zniesieniu współwłasności. W przypadku, gdy dotychczasowy współwłaściciel nie otrzymuje żadnego ekwiwalentu w wyniku zniesienia współwłasności umowa taka zgodnie z ustawą będzie podlegała opodatkowaniu. Należy zauważyć, że nie tylko w umowie, lecz także w orzeczeniu sądowym może dojść do nieodpłatnego zniesienia współwłasności. Przepis art. 212 § 3 k.c. wskazuje na ewentualność ustalenia spłat lub dopłat, a co za tym idzie, nie jest to obligatoryjny warunek postanowienia, zaś współwłaściciele mogą zrezygnować ze spłat lub dopłat. W przypadku rezygnacji ze spłaty przez chociażby jednego ze współwłaścicieli w tej części dojdzie do nieodpłatnego zniesienia współwłasności; natomiast gdy rzecz otrzyma jeden ze współwłaścicieli, a pozostali rezygnują zarówno z udziałów w naturze, jak i spłat, zniesienie współwłasności będzie całkowicie nieodpłatne, gdyż współwłaściciel otrzymał daną rzecz (nabył prawo) bez żadnego ekwiwalentu³⁵⁹. Możliwe jest również zniesienie współwłasności w ramach tzw. form mieszanych polegających na podziale rzeczy wspólnej na mniejszą liczbę części niż liczba współwłaścicieli i przydzielenie tych części tylko niektórym z nich - jeśli nie przewidziano obowiązku spłaty pozostałych współwłaścicieli; w zakresie ich udziałów mamy do czynienia z

³⁵⁸ Dz. U. Nr 200 poz. 1681.

³⁵⁹ S. Babiaryz, A. Mariański, W. Nykiel, *op. cit.*, wydanie elektroniczne, komentarz do art. 1 u.p.s.d.

nieodpłatnym zniesieniem współwłasności³⁶⁰. Trzeba jednak mieć na uwadze fakt, że opodatkowaniem podlegać będzie wartość części nieruchomości nabytej ponad udział w rzeczy wspólnej przysługujący nabywcy przed zniesieniem współwłasności, nie zaś wartość całej rzeczy będącej przedmiotem dotychczasowej współwłasności³⁶¹. Istniejące między instytucjami prawa cywilnego subtelne różnice mogą powodować dość istotne, a przede wszystkim różne skutki na gruncie prawa podatkowego, czego przykładem jest właśnie nieodpłatne zniesienie współwłasności i umowa darowizny. Można bowiem *prima facie* uznać, że umowne bądź sądowe nieodpłatne zniesienie współwłasności polegające na przeniesieniu na dotychczasowego współwłaściciela własności udziału bez spłat i dopłat stanowi *sui generis* darowiznę. Argumentem przemawiającym za takim stanowiskiem jest podobieństwo skutku ekonomicznego obu nieodpłatnych czynności prawnych, zaś to od stron umowy zależy jak ukształtują treść kontraktu oraz jaki reżim prawny wybiorą w danych okolicznościach. W orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażono jednak inny pogląd i wskazano, że w stanie prawnym obowiązującym po 1 stycznia 2003 r. nie można czynności prawnej "nieodpłatnego zniesienia współwłasności" utożsamiać z czynnością "darowizny", o której mowa w (nieobowiązującym aktualnie) przepisie art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. d) u.p.d.o.f., nawet jeżeli na podstawie przepisów Kodeksu cywilnego można byłoby wskazywać na podobieństwa skutków prawnych i ekonomicznych tych czynności. Ustawodawca od wymienionej daty w ustawie o podatku od spadków i darowizn posługuje się zarówno zwrotem "darowizna", jak również określeniem "nieodpłatnego zniesienia współwłasności", wyraźnie przez to odróżniając zakres znaczeniowy obu tych pojęć. Taka konstatacja w ocenie NSA wynika z potrzeby respektowania zasady wewnętrznej autonomii pojęciowej prawa podatkowego³⁶². Wywołanie zatem nawet podobnych skutków prawnych na podstawie innej umowy nazwanej, także o charakterze nieodpłatnym nie będzie uwzględniane na gruncie prawa podatkowego wtedy, gdy ustawodawca wiąże konsekwencje z jednym tylko typem czynności prawnej.

W kontekście art. 1 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d. należy zwrócić uwagę na różnicę między nieodpłatnym zniesieniem współwłasności, a ustanowieniem odrębnej własności przebudowanego lokalu z pozostającymi udziałami dotychczasowych współwłaścicieli w nieruchomości wspólnej. Niewątpliwie są to odmienne czynności, nawet w przypadku, gdy do powstania odrębnej własności lokalu dochodzi skutek zniesienia współwłasności. Nadto, jak już wyżej wspomniano wolą ustawodawcy było objęcie zakresem przedmiotowym podatku od spadków i darowizn innych enumeratywnie

³⁶⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2017 r., III SA/Wa 354/16.

³⁶¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 7 maja 2013 r., I SA/Gd 107/13, Legalis nr 766184.

³⁶² Wyrok NSA z dnia 19 marca 2008 r. sygn. akt II FSK 170/07.

wymienionych w art. 1 u.p.s.d. form nabycia rzeczy lub praw jak zasiedzenie, nieodpłatne nabycie renty, użytkowania oraz służebności, nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci.

Poza nabyciem spadku, także zasiedzenie jest jedną z form nieodpłatnego nabycia własności. Należy mieć na uwadze, że skutki prawopodatkowe zasiedzenia zaistnieją tylko wtedy, gdy fakt nabycia rzeczy zostanie stwierdzony we właściwym postępowaniu przez sąd w formie prawomocnego postanowienia. Nie ma znaczenia dla powstania obowiązku podatkowego sam upływ czasu, który jest niezbędny dla zasiedzenia, gdyż z tą przesłanką prawodawca nie łączy żadnych konsekwencji. Nabycie przez zasiedzenie własności jako nieodpłatny przyrost majątku następuje *ex lege*, jednak w odróżnieniu od pozostałych przypadków wymienionych w art. 1 u.p.s.d. nabycie to podlegać będzie opodatkowaniu po wydaniu orzeczenia sądu o charakterze deklaratywnym. Postanowienie, w którym sąd stwierdza zasiedzenie wskazuje na datę z jaką nastąpiło nabycie własności, zapada w postępowaniu nieprocesowym o stwierdzenie zasiedzenia (art. 609–610 k.p.c.)³⁶³. Należy wspomnieć w tym miejscu również o nabyciu własności nieruchomości rolnych na podstawie ustawy z dnia 26 października 1971 r. o uregulowaniu własności gospodarstw rolnych³⁶⁴. W świetle przesłanek określonych w art. 1 ust. 1 i 2 ww. ustawy nabycie prawa własności następowało w przypadku samoistnego posiadania nieruchomości na dzień 4 listopada 1971 r., jednak istotne były również inne okoliczności takie jak podstawa objęcia nieruchomości w posiadanie samoistne w drodze określonych umów, bez przewidzianej prawem formy³⁶⁵. Jeżeli umowa nie była podstawą objęcia nieruchomości w posiadanie, nabycie własności następowało w wypadku spełnienia przesłanki okresu trwania samoistnego posiadania: pięciu lat w dobrej albo dziesięciu lat w złej wierze. W art. 5 ustawodawca doprecyzował, że nabycie własności nieruchomości następuje nieodpłatnie, jeżeli rolnik spłacił całą cenę nieruchomości na podstawie umowy zawartej bez prawem przewidzianej formy albo objęcie nieruchomości w posiadanie nastąpiło na podstawie umowy zawartej bez prawem przewidzianej formy zamiany lub darowizny, albo objęcie nieruchomości w posiadanie nastąpiło na podstawie umowy zawartej bez prawem przewidzianej formy o zniesienie współwła-

³⁶³ W przypadku zasiedzenia, zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 19 lipca 1989 r., ATK III SA 452/90 „prawomocne orzeczenie wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe. Dopóki prawomocne postanowienie sądu rejonowego stwierdzające zasiedzenie nieruchomości nie zostanie uchylone, nabycie własności w tej formie nie może być kwestionowane i pociąga - w myśl art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45 poz. 207 ze zm.) - obowiązek uiszczenia podatku od spadków i darowizn”.

³⁶⁴ Dz. U. Nr 27 poz. 250 ze zm.

³⁶⁵ Postanowienie SN z dnia 20 lutego 2013 r., II CSK 6/13, LEX nr 1391449.

sności lub działu spadku, a roszczenia współwłaścicieli lub spadkobierców z tytułu spłat lub dopłat zostały zaspokojone, albo nabycie opiera się na przepisie art. 1 ust. 2.

Nieobowiązująca już ustawa o uregulowaniu własności gospodarstw rolnych zasługuje na uwagę, gdyż przewidywała wprost nieodpłatne nabycie własności po spełnieniu określonych warunków. Jednak pomimo, że nadal niektóre jej postanowienia mogą skutkować w drodze postępowania sądowego nabyciem własności nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego to ustawodawca w przeciwieństwie do zasiedzenia nie zdecydował się na objęcie tego przypadku zakresem przedmiotowym podatku od spadków i darowizn.

Przepis art. 1 ust. 1 pkt 6 u.p.s.d. przewiduje, że opodatkowaniu podlega nabycie przez osoby fizyczne nieodpłatnej renty, użytkowania oraz służebności. Renta jest umową nazwaną uregulowaną w Kodeksie cywilnym, która może mieć charakter odpłatny jak i nieodpłatny i polega zgodnie z art. 903 k.c. na tym, że jedna ze stron zobowiązuje się względem drugiej do określonych świadczeń okresowych w pieniądzu lub w rzeczach oznaczonych tylko co do gatunku. Podobieństwo renty nieodpłatnej do darowizny wyraża się w tym, że jedna ze stron świadczy kosztem swojego majątku bez ekwiwalentu ze strony podmiotu uprawnionego. W związku z tym w myśl art. 906 § 2 k.c. do renty nieodpłatnej (w zakresie nieuregulowanym) stosuje się przepisy o darowiznie.

W przypadku ustanowienia na rzecz osoby fizycznej ograniczonego prawa rzeczowego w postaci nieodpłatnego użytkowania opodatkowaniu podlega korzyść jaką osiąga użytkownik z tytułu bezpłatnego posiadania rzeczy; używania jej; pobierania pożytków naturalnych i cywilnych (przy czym zakres użytkowania można zostać ograniczony przez wyłączenie oznaczonych pożytków rzeczy). Również nabycie innego ograniczonego prawa rzeczowego - służebności może nastąpić w sposób odpłatny lub nieodpłatny, przy czym tylko nieodpłatne jej nabycie rodzi obowiązek podatkowy. Należy jednak w tym miejscu zaznaczyć, że ustanowienie odpłatnej służebności skutkuje obowiązkiem podatkowym w podatku od czynności cywilnoprawnych. Natomiast na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn art. 1 ust. 1 pkt 6 u.p.s.d. dotyczy jedynie nieodpłatnych służebności osobistych w rozumieniu art. 296 k.c., gdyż służebności gruntowe nie dotyczą użytkowników.

Czynności prawne o których mowa wyżej (renta, użytkowanie, służebność osobista) są nieodpłatne, gdy następują pod tytułem darmym, a to oznacza, iż podmiot dokonujący przysporzenia nie otrzymuje w zamian żadnej korzyści majątkowej (świadczenia) w pieniądzu, papierach wartościowych lub innych rzeczach. Odpłatność w kontekście powyższych rozważań nie sprowadza się wyłącznie do spełnienia - w zamian za przysporzenie - świadczenia pieniężnego, albowiem walor

odpłatności ma każde inne świadczenie majątkowe, polegające w szczególności na przeniesieniu prawa, wykonaniu dzieła, pracy, usług³⁶⁶.

Analiza zakresu przedmiotowego ustawy o podatku od spadków i darowizn prowadzi do wniosku, że ustawodawca dokonał selektywnego opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych. Nieodpłatny przyrost majątku z punktu widzenia regulacji ustawy następuje w chwili nabycia spadku w drodze dziedziczenia, otrzymania zachowku, nabycia przedmiotu darowizny, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności itd.

Nie istniałaby zatem potrzeba dalszych dywagacji, gdyby czynności te były zdarzeniami nieodwołalnymi, trzeba jednak mieć na uwadze, że istnieje możliwość prawnego wzruszenia skutków czynności prawnej poprzez uznanie jej za nieważną, wznowienie postępowania sądowego zakończonego stwierdzeniem nabycia przez zasiedzenie (art. 399 k.p.c. i n), zmianę postanowienia sądu o stwierdzenie nabycia spadku (art. 679 k.p.c.), czy wreszcie odwołanie darowizny w razie rażącej niewdzięczności względem darczyńcy (art. 898 k.c.). W związku z powyższym należy postawić pytanie o definitywność nieodpłatnego przyrostu majątkowego. Innymi słowy, czy fakt zwrotu przyrostu (wartości) majątku nabytego nieodpłatnie na podstawie zdarzeń określonych w art. 1 u.p.s.d. ma znaczenie dla opodatkowania, czy też jest to irrelewantne z punktu widzenia postanowień ustawy. Niewątpliwie wzruszenie zaistniałych skutków prawnych nie może być bagatelizowane tym bardziej, że jak wcześniej już zauważono chodzi tu o ekonomiczny wzrost wartości majątku podatnika. Jeżeli zatem doszłoby do zwrotu takiego przysporzenia trudno byłoby mówić o dalszym istnieniu podstawy do opodatkowania rozumianej jako przyrost majątku, tym bardziej, że model podatku od spadków i darowizn odwołuje się do zwiększonej jednostkowo i incydentalnie zdolności podatkowej wiążącej się przecież z pewnym transferem pod tytułem darmym³⁶⁷. Okoliczność ta zdaje się jednak nie mieć znaczenia na gruncie podatku od spadków i darowizn. Żaden przepis ustawy nie wskazuje wprost na sytuacje, w której doszłoby do odwrócenia skutków zdarzeń prawnych z art. 1 u.p.s.d. Zapłacony prawidłowo podatek nie podlega zwrotowi ani na podstawie ogólnych regulacji o nadpłacie, ani na podstawie przepisów szczególnych (np. art. 11 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c.), które przewidywałyby odrębny tryb postępowania.

³⁶⁶ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 listopada 2010 r. sygn. akt I SA/Kr 1179/10, Legalis nr 334322.

³⁶⁷ M. Kalinowski, *Przedmiot podatku*, Toruń 2013, s. 110. Autor wskazuje, że obowiązek uwzględniania zdolności do świadczenia podatkowego stanowi postulat skierowany pod adresem ustawodawcy, który powinien zostać uwzględniony w procesie stanowienia prawa podatkowego

Wyżej zarysowany problem nie będzie nastęcał tyłu wątpliwości w razie zaistnienia jednej z przesłanek nieważności bezwzględnej czynności prawnej³⁶⁸. W takim przypadku w ogóle nie będzie mógł powstać obowiązek podatkowy, gdyż ten wiąże się jedynie z zaistnieniem ważnej czynności prawnej. Inaczej rzecz się będzie miała z pozostałymi sytuacjami wadliwych czynności cywilnoprawnych. Nieważność względna czynności prawnych (wzruszalność), bezskuteczność zawieszona i bezskuteczność względna do czasu unieważnienia czynności prawnej lub braku konwalidacji wywierają skutki prawne tak jak czynność niewadliwa. Tym samym nie będą istniały przeszkody, aby powstał obowiązek podatkowy w razie zaistnienia takiej czynności prawnej. Dopiero wystąpienie w pewnych okolicznościach podmiotu uprawnionego, może skutkować tym, że dotychczas niewadliwa w obrocie prawnym czynność prawna przestanie wywoływać skutki prawne z mocą *ex tunc* w przypadku nieważności względnej. Czasowe wywoływanie skutków przez czynność prawną może przemawiać za tezą o braku podstaw do zwrotu zapłaconego podatku. Niewątpliwie zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn jest konsekwencją zaistnienia pierwotnie niewadliwej czynności prawnej. Dalsze losy czynności prawnej, obciążonej nawet pewnymi wadami nie mogą prowadzić do istnienia stanu zawieszenia w którym wierzyciel publiczno-prawny miałby oczekiwać na ewentualne konwalidowanie czynności prawnej.

Powyższe wnioski pozostają zbieżne ze stanowiskiem judykatury w przypadku odwołania darowizny. Chociaż odwołanie wykonanej darowizny nie dotyczy w żadnym razie wadliwości czynności prawnej to jednak w sposób wyraźny odwraca skutki prawne umowy w ten sposób, że rzecz stanowiąca przedmiot darowizny staje się na powrót własnością darczyńcy. Wskazuje się w pierwszym rzędzie, że odwołanie darowizny nie niweczy pierwotnie uczynionej darowizny zaś z chwilą przyjęcia darowizny powstaje obowiązek podatkowy w podatku od spadku i darowizn, którego nie unicestwia późniejsze odwołanie³⁶⁹. Nawet uzgodnienie między darczyńcą a obdarowanym zwrotu przedmiotu darowizny nie wpłynie na skutki podatkowe transakcji³⁷⁰.

Zamknięty katalog przedmiotu opodatkowania w art. 1 ust. 1 u.p.s.d. przewiduje nabycie rzeczy lub praw majątkowych w drodze dokonania czynności prawnej na podstawie orzeczenia sądu (jak wspomniane wyżej zasiedzenie), bądź też alternatywnie orzeczenia sądu lub aktu poświęcenia przez notariusza (w przypadku dziedziczenia) lub nabycie to może nastąpić wskutek prawomocnego wyroku zasądającego (zachówek). Orzeczenia sądowe dotyczące nabycia wyżej

³⁶⁸ K. Radzikowski, *Skutki wadliwości czynności cywilnoprawnej w świetle ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, RPES, Rok LXX – 2008, zeszyt 1, s. 133.

³⁶⁹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 6 czerwca 2017 r., I SA/Po 1687/16.

³⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2015 r., II FSK 2897/12.

wymienionych rzeczy lub praw majątkowych mogą być jednak po pewnym czasie zmieniane (art. 679 k.p.c.) lub uchylone (art. 412 k.p.c.), mimo, że pierwotnie wyrok lub postanowienie było uzasadnione i wywołało już skutki na gruncie podatku od spadków i darowizn. Nie wydaje się jednak, aby w tym przypadku można było mówić o niemożności zwrotu zapłaconego podatku z tej tylko przyczyny, że brak jest wyraźnej ku temu podstawy w ustawie podatkowej. Należy zauważyć, że podstawą powstania obowiązku podatkowego w przypadku czynności prawnych takich jak m.in. ustanowienie nieodpłatnej renty czy umowy darowizny są zgodne oświadczenia woli stron, które następnie mogą modyfikować treść istniejącego stosunku prawnego, przy czym skutki prawno-podatkowe nie powinny być już uzależnione od takich modyfikacji. Inaczej rzecz się ma z nieodpłatnym nabyciem i przyrostem majątku, który powstaje w wyniku wydania przez sąd w odpowiednim postępowaniu prawomocnego orzeczenia, które jednak w określonych warunkach, po spełnieniu przesłanek przewidzianych w przepisach procedury cywilnej może ulec zmianie, lub nawet uchyleniu. W takim przypadku osoba fizyczna, która nabyła nieodpłatnie rzecz (prawo majątkowe) i w stosunku do której powstało zobowiązanie podatkowe może zostać zobowiązana do wydania innej osobie majątku będącego przedmiotem spadku z tej przyczyny, że zostało zmienione orzeczenie o stwierdzeniu nabycia spadku, bądź też osoba taka utraci uprawnienie właścicielskie związane ze wznowieniem postępowania o stwierdzenie zasiedzenia i uchyleniem pierwotnego orzeczenia. Sytuacje takie nie są odosobnione w praktyce. Mając na uwadze fakt, że podatek ten dotyczy nieodpłatnego przyrostu majątku, okoliczność utraty przysporzenia w sposób niezależny od podatnika ze skutkiem niwelującym jakiegokolwiek wzbogacenie sprzeciwiałoby się tezie o braku podstawy do wzruszenia decyzji organu podatkowego ustalającego zobowiązanie podatkowe.

Brak przepisów szczegółowych w ustawie o podatku od spadków i darowizn kieruje uwagę na normy ogólne prawa podatkowego, w tym instytucję nadpłaty. Brzmienie art. 72 o.p. precyzuje, że nadpłatą jest m.in. kwota podatku nadpłaconego lub nienależnie nadpłaconego (§ 1 pkt 1) lub podatek pobrany przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej (§ 1 pkt 2). Przepisy te jednak nie znalazłyby zastosowania w sprawie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn w tych przypadkach, gdzie podstawą decyzji jest prawomocne orzeczenie sądu wiążące w chwili wprowadzenia decyzji do obrotu prawnego. Nie można byłoby mówić zatem, że jest to podatek nienależnie zapłacony. Zatem zastosowanie przepisów dotyczących nadpłaty podatku byłoby w omawianym zakresie nieuzasadnione. Tym niemniej, utrata nieodpłatnego przyrostu majątku na skutek zmiany lub uchylenia orzeczenia sądu mogłaby doprowadzić do wzruszenia decyzji ostatecznej na podstawie przepisów procesowych. W tym zakresie na uwagę zasługuje art. 240 § 1 pkt 7 o.p., przewidujący wznowienie postępowania, jeżeli decyzja zo-

stała wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądowego, które następnie zostały uchylone lub zmienione w sposób mogący mieć wpływ na treść decyzji. Istotne jest jednak, że ustawodawca mówiąc o innej decyzji lub orzeczeniu sądu, miał na uwadze akt administracyjny lub sądowy, który stanowił podstawę prawną, a nie faktyczną wydaną decyzję podatkową³⁷¹. Istota tej podstawy wznowienia odnosi się zatem do ciągu działań prawnych w których orzeczenie sądu jest podstawą do wydania decyzji, nie zaś tylko jedną z okoliczności faktycznych branych pod uwagę przy załatwianiu sprawy podatkowej³⁷². Można zatem mówić o konieczności istnienia związku przyczynowego między uchylonym (zmienionym) orzeczeniem sądu a ostateczną decyzją podatkową. Mając powyższe na uwadze należy przyjąć, że zmiana orzeczenia sądu w zakresie nabycia praw do spadku lub stwierdzenia zasiedzenia, co skutkowało wydaniem decyzji podatkowej i zapłatą podatku powinna pociągać za sobą wznowienie postępowania podatkowego (art. 241 § 1 o.p.) i ponowne wydanie decyzji w trybie nadzwyczajnym w myśl art. 245 § 1 o.p.

Konkludując, inne będą skutki podatkowe w przypadku wadliwości czynności prawnych, które są podstawą powstania obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn, inne zaś w przypadku powstania takiego obowiązku w wyniku działalności orzeczniczej sądu, którego wyrok lub postanowienie może zostać zmienione, co także wywoła stosowne skutki w sferze obowiązków podatnika. Rozbieżność taka, chociaż jest uzasadniona innym sposobem powstawania obowiązku podatkowego może być nieuchwytna dla podatnika, który dostrzega jedynie ekonomiczne skutki utraty przyrostu majątku nabytego nieodpłatnie. W zależności od tego, czy będzie to nabycie na podstawie umowy darowizny następnie odwołanej, czy też postanowienia sądu o nabyciu praw do spadku, które zostanie zmienione sytuacja podatnika będzie zupełnie inna, mimo, że w jednym i drugim przypadku nie uzyskał on finalnie przysporzenia w swoim majątku.

Analizując dość szeroki zakres wyłączeń i zwolnień obowiązujących w ustawie o podatku od spadków i darowizn można postawić tezę, że choć ustawa łączy powstanie obowiązku podatkowego jedynie z niektórymi zdarzeniami prawnymi o charakterze nieodpłatnym to katalog przesłanek, które pozwalają podatnikowi uwolnić się od obciążenia podatkowego ten zakres poszerza w sposób niebagatelny. Duża część nabytych nieodpłatnie rzeczy (praw majątkowych) faktycznie nie będzie podlegać opodatkowaniu. Jednym z istotnych wyłączeń ustawowych jest nabycie w drodze spadku, zapisu windykacyjnego, darowizny praw autorskich i praw pokrewnych, praw do projektów wynalazczych, znaków towarowych i wzorów zdobniczych oraz wierzytelności wynikających z

³⁷¹ M. Jaśko, *Materialnoprawne przesłanki wznowienia postępowania podatkowego* [w:] R. Dowgier (red.) *Ordynacja podatkowa, Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2012, s. 162.

³⁷² *Ibidem*.

nabycia tych praw. Pozostałe wyłączenia dotyczą nabycia 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 (art. 3 pkt 1 u.p.s.d.), co istotne wyłączenie to nie dotyczy innych przesłanek opodatkowania wymienionych w art. 1 u.p.s.d. Pozostałe wyłączenia określone w art. 3 pkt 4-7 u.p.s.d. odnoszą się do nabycia w drodze spadku lub darowizny środków z pracowniczego programu emerytalnego; środków zgromadzonych na rachunku zmarłego członka otwartego funduszu emerytalnego; zgromadzonych na indywidualnym koncie emerytalnym oraz na indywidualnym koncie zabezpieczenia emerytalnego; kwoty składek zewidencjonowanych na subkoncie, o którym mowa w art. 40a ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych³⁷³.

Ustawa przewiduje także szereg przypadków uregulowanych w art. 4 oraz art. 4a u.p.s.d., gdzie najogólniej rzecz ujmując nabyte tytułem darowizny lub spadku rzeczy, bądź prawa majątkowe będą zwolnione od podatku. Charakter zwolnień podmiotowych i przedmiotowych przewidzianych w powołanych normach wskazuje na specyfikę podatku od spadków i darowizn, który jest daniną o charakterze osobistym, wykorzystującym kryterium powiązań rodzinnych między zbywcą własności rzeczy lub prawa majątkowego a ich nabywcą³⁷⁴. Zwolnienia podatkowe w podatku od spadków i darowizn przewidują zasadę zmniejszania obciążeń podatkowych przy bliższym pokrewieństwie lub powinowactwie stron. W związku z tym, powiązania rodzinne przy spełnieniu określonych normatywnie warunków mogą skutkować brakiem konieczności zapłaty podatku od nabycia rzeczy lub praw majątkowych pod tytułem darmym³⁷⁵. O ile jednak charakter zwolnień wymienionych w art. 4 u.p.s.d. wykazuje zasadniczo charakter przedmiotowy zawężając w niektórych przypadkach możliwość stosowania normy prawnej w sposób kwotowy³⁷⁶, to art. 4a u.p.s.d. takich ograniczeń nie zawiera. Jak wskazuje się w literaturze wolą ustawodawcy było możliwie szerokie zwolnienie od podatku nabycia rzeczy lub praw majątkowych w najbliższym kręgu rodzinnym (małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę) niezależnie od ich

³⁷³ Dz.U. z 2016 r. poz. 963, ze zm.

³⁷⁴ S. Babiarsz, A. Mariański, W. Nykiel, *op.cit.* komentarz do art. 4 u.p.s.d.

³⁷⁵ Zob. S. Babiarsz, *Zwolnienie podmiotowe z art. 4a oraz projekt zmian ustawy o podatku od spadków i darowizn*, PP, 2008, nr 10, s. 33.

³⁷⁶ Por. m.in. art. 4 ust. 1 pkt 5 u.p.s.d.

wartości majątkowej³⁷⁷. Zwolnienie wynikające z art. 4a u.p.s.d. nie wprowadza ograniczeń przedmiotowych i dotyczy także nabycia służebności, nieodpłatnego zniesienia współwłasności. Trzeba jednak nadmienić, że na skutek wejścia w życie ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw, art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. z dniem 1 stycznia 2016 r. nie dotyczy już zwolnienia od podatku nabycia przez zasiedzenie rzeczy po małżonku, zstępnych, wstępnych, pasierbie, rodzeństwie, ojczymie i macosze³⁷⁸. Do dnia wejścia w życie ustawy nowelizującej, w orzecznictwie wyrażano pogląd, że brak jest jakichkolwiek przeszkód, aby zwolnienie określone w art. 4a u.p.s.d. stosować do nabycia rzeczy przez zasiedzenie, gdyż niezastosowanie ulgi naruszałoby jedną z rudymenarnych dyrektyw interpretacyjnych, jaką jest zakaz przeprowadzania wykładni w sposób, który czyni zbędnym fragment przepisu, a jednocześnie pomijałoby zasadę autonomii prawa podatkowego³⁷⁹.

W związku z powyższym, ustawodawca przydaje preferencje szerokich zwolnień podatkowych nieodpłatnego nabycia rzeczy lub praw majątkowych w ramach rozporządzeń w gronie osób, które łączą więzy pokrewieństwa lub powinowactwa, o ile oczywiście dane zdarzenie mieści się w zakresie opodatkowania z art. 1 u.p.s.d. Inne osoby fizyczne mogą skorzystać ze zwolnień o charakterze przedmiotowym wymienionych w art. 4 u.p.s.d., które wskazują z kolei na preferencje o charakterze rolniczym, mieszkaniowym, ochronnym zabytków, technicznym lub społecznym. Biorąc pod uwagę treść i zakres zwolnień i wyłączeń ustawowych, zgodzić się należy z poglądem wyrażonym w literaturze, że podatek od spadków i darowizn, którego przedmiotem są transfery dokonywane pod tytułem darmym posiada cel jakim jest przeciwstawienie się ekonomicznym zachętom, bądź pokusom nadużywania i ukrywania rzeczywistego charakteru czynności prawnych celem uniknięcia obowiązku zapłacenia podatku³⁸⁰. Nie ma bowiem większej trudności w takim określeniu treści czynności prawnej, aby stworzyć pozór przysporzenia pod tytułem darmym, co w dużej mierze mogłoby w efekcie doprowadzić do unikania opodatkowania transakcji odpłatnych. Opodatkowanie niektórych, lecz istotnych z punktu widzenia osoby fizycznej zdarzeń dotyczących nieod-

³⁷⁷ S. Babiarczyk, A. Mariański, W. Nykiel *op.cit.* komentarz do art. 4a u.p.s.d., gdzie wskazuje się, że zasadniczą przyczyną wprowadzenia omawianego zwolnienia podmiotowego „było zapewnienie szczególnej ochrony majątku najbliższej rodziny, a także stworzenie zachęty dla terminowego regulowania spraw własnościowych w jej obrębie, co miało w założeniu sprzyjać realizacji wartości konstytucyjnych określonych w art. 23 (gospodarstwo rodzinne podstawą ustroju rolnego) oraz art. 71 konstytucji (nakaz uwzględniania dobra rodziny w polityce gospodarczej państwa)”.

³⁷⁸ Dz.U. z 2015 r. poz. 1045

³⁷⁹ Wyrok NSA z dnia 19 marca 2014 r. sygn. akt II FSK 883/12.

³⁸⁰ J. Wierzbicki, A. Werner, *Opodatkowanie spadków i darowizn w Polsce współczesnej* [w:] A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński, *Daniny Publiczne – Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010, s. 198.

płatnego przyrostu majątku w pewien sposób domyka i uszczelnia system opodatkowania przeważających w obrocie prawnym odpłatnych czynności prawnych.

Pamiętać trzeba także o głównym celu i założeniu podatku od spadków i darowizn jakim jest – nie tylko zresztą w Polsce – kształtowanie i wyrównywanie przez władze publiczne zamożności poprzez wpływanie na międzypokoleniową akumulację kapitału³⁸¹. Położenie nacisku lub uwytklenie jednego lub drugiego celu zależy z pewnością od polityki podatkowej prowadzonej w nawiązaniu do aktualnej sytuacji makroekonomicznej i społecznej. W tym zakresie państwo cieszy się dość sporą autonomią decyzyjną biorąc pod uwagę fakt, że zagadnienie dotyczące opodatkowania transferów pod tytułem darmym pomiędzy osobami fizycznymi, jako nie wpływające na funkcjonowanie wspólnego rynku, nie stanowią przedmiotu regulacji na poziomie prawa europejskiego³⁸².

W przypadku podatku od spadków i darowizn nie można tracić z pola widzenia, że jest to typowy podatek majątkowy, wymierzany od przyrostu masy (substancji) majątkowej nabytej w sposób nieodpłatny. Trzeba mieć zatem na względzie, że pierwszorzędnego charakteru nabywa w takiej sytuacji prawidłowe określenie przedmiotu opodatkowania³⁸³. Właściwa kwalifikacja czynności prawnej zależna jest jednak od interpretacji norm prawa cywilnego, do których odwołuje się ustawa podatkowa.

2. 1. 2. Podatek dochodowy od osób prawnych

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w myśl art. 1 ust. 1 reguluje opodatkowanie dochodów osób prawnych oraz spółek kapitałowych w organizacji, zaś przepisy ustawy stosuje się do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 1 i 3.

Omówienie istotnych zagadnień z zakresu nieodpłatnego przyrostu majątku na gruncie ustawy dotyczącej opodatkowania dochodów osób prawnych nie jest przypadkowe i choć kwestia opodatkowania dochodu uzyskanego nieodpłatnie jest przedmiotem dalszej części pracy to należy zwrócić uwagę, że zakres przedmiotowy ustawy dotyczy także innych niż dochód przysporzeń majątkowych osób prawnych, bez względu na to, czy mają one charakter okresowy czy jednorazo-

³⁸¹ *Ibidem*.

³⁸² *Ibidem*, s. 199.

³⁸³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 grudnia 2010 r. I SA/GI 752/10, LEX nr 748337.

wy³⁸⁴. Do 1 stycznia 2018 r. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie różnicowała zasad opodatkowania z uwagi na źródło przychodów, a nawet nie zawierała katalogu takich źródeł, wskazując, że dochodem jest różnica między przychodami a kosztami ich uzyskania w roku podatkowym (art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p.)³⁸⁵. Na skutek nowelizacji ustawy podatkowej, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2018 r. przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów³⁸⁶. Zmiany legislacyjne nie doprowadziły jednak do ustanowienia w art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p. oddzielnej kategorii przychodów z nieodpłatnych świadczeń.

Żaden przepis ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie odnosi się wprost do kategorii nieodpłatnego przyrostu majątku polegającego m.in. na uzyskaniu przedmiotu darowizny, czy nabyciu własności rzeczy przez zasiedzenie. Jest to niewątpliwie wynik ogólnego założenia ustawodawcy, który nie konstruuje wspomnianego katalogu źródeł przychodu. Istotnym z punktu widzenia przedmiotowych rozważań jest art. 12 u.p.d.o.p., gdzie zostały wymienione przykładowe kategorie przychodu. W ust. 2 tego przepisu za przychody uznaje się wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie. O ile przychód w postaci wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń będzie przedmiotem dalszej analizy, to szczególnego odniesienia się wymaga zagadnienie opodatkowania przychodów w postaci wartości rzeczy lub praw otrzymanych nieodpłatnie.

Ogólne wskazanie na opodatkowanie wartości rzeczy lub praw otrzymanych nieodpłatnie uzasadnia ich wyodrębnienie z ust. 2 art. 12 u.p.d.o.p. Przywołana kategoria przychodu jest bowiem czymś zgoła innym niż otrzymanie innych nieodpłatnych świadczeń. W pierwszym przypadku chodzi bowiem o nieodpłatne przeniesienie praw do rzeczy lub praw majątkowych (np. umowa darowizny), w drugim zaś o otrzymanie usługi lub prawa do korzystania z rzeczy, bądź prawa majątko-

³⁸⁴ W. Nykiel, A. Mariański, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2008, s. 99.

³⁸⁵ A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 320.

³⁸⁶ Ustawa z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, Dz.U. z 2017 r. poz. 2175.

wego³⁸⁷. Odrębnie też ustawodawca określa sposób obliczania wartości w przypadku nabycia nieodpłatnego rzeczy lub praw majątkowych (art. 12 ust. 5 u.p.d.o.p.); nabycia częściowo odpłatnego rzeczy lub praw majątkowych (art. 12 ust. 5a u.p.d.o.p.) oraz wartość nieodpłatnych świadczeń (art. 12 ust. 6 u.p.d.o.p.). Z punktu widzenia istoty opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku należy wyodrębnić z treści art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. przedmiot opodatkowania, który na gruncie ustawy stanowi przychód osoby prawnej w postaci wartości otrzymanych rzeczy lub praw, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie.

Obok otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw opodatkowaniu podlegają wartości innych świadczeń w naturze, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, do których należą:

- korzyści związane z nieodpłatnym korzystaniem z rzeczy,
- nieodpłatne wykonanie usługi;
- nieodpłatne udostępnienie lokalu na potrzeby prowadzonej działalności lub inny cel³⁸⁸.

W przeciwieństwie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, poza nieodpłatnymi świadczeniami o których mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. objęte zakresem u.p.d.o.p. są także inne przysporzenia majątkowe osoby prawnej o charakterze nieodpłatnym, w tym wartość nieodpłatnie otrzymanych rzeczy lub praw majątkowych. Niekiedy mało wyraźna lub wręcz niedostrzegalna jest granica między dochodem w postaci otrzymanego nieodpłatnego świadczenia a nieodpłatnym otrzymaniem rzeczy, które w terminologii ustawy stanowi przychód osoby prawnej i w rezultacie zwiększa jej majątek uzyskany pod tytułem darmym. Z istoty podatku dochodowego wynika, że jest on ciężarem publicznoprawnym od przyrostu majątkowego w postaci dochodu, a zatem źródłem dochodu jest tylko ta wartość, która wchodząc do majątku podatnika może powiększyć jego aktywa. Otrzymanymi pieniędzmi lub wartościami pieniężnymi są zatem w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. tylko takie wartości, które powiększają aktywa majątkowe podatnika, a więc takie którymi może on rozporządzać jak własnymi³⁸⁹. Słusznie podnoszone jest w literaturze przedmiotu zagadnienie zmian stanu prawnego w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych obowiązującej od dnia 1 stycznia 2005 r., polegające na wyeliminowaniu z art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. pojęcia przychodów w naturze³⁹⁰. Nowelizacja ta miała prowadzić do rozszerzenia zakresu przedmiotowego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. o otrzymane nieodpłat-

³⁸⁷ W. Nykiel, A. Mariański, *op. cit.*, s. 234.

³⁸⁸ J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Rok 2006*, Warszawa 2006, s. 244.

³⁸⁹ Wyrok NSA z dnia 14 maja 1998 r. SA/Sz 1305/97, LEX nr 35950 .

³⁹⁰ J. Grabarczyk, *op.cit.*, s. 87.

nie rzeczy lub prawa majątkowe, a więc świadczenie to obejmowałoby także nieodpłatnie otrzymane usługi i nieodpłatnie udostępnione rzeczy lub prawa³⁹¹.

Wydaje się jednak, że różnica między treścią art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. a art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. nie uzasadnia stanowiska, że otrzymanie przez osobę prawną nieodpłatnie rzeczy lub praw majątkowych stanowi dla niej świadczenie. Zakres przedmiotowy art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. obejmuje nieodpłatne otrzymanie rzeczy lub praw oraz inne nieodpłatne świadczenia, którymi są nieodpłatne usługi lub nieodpłatnie udostępnione rzeczy lub prawa³⁹². Należy jednak zwrócić uwagę, że ustawodawca określił w przedmiotowej jednostce redakcyjnej dwie kategorie możliwych przychodów z nieodpłatnych źródeł, a mianowicie nieodpłatne otrzymanie rzeczy lub praw majątkowych (pieniędzy, wartości pieniężnych), które skutkuje bezpośrednim zwiększeniem stanu majątkowego podatnika, podczas, gdy otrzymanie nieodpłatnych świadczeń takiego stanu majątkowego nie zwiększa, jednak – o czym będzie mowa w dalszej części pracy – powoduje u tegoż podatnika otrzymanie konkretnej korzyści finansowej polegającej na nieponoszeniu kosztów (zaoszczędzeniu wydatków), które musiałyby zostać poniesione, gdyby nie otrzymanie nieodpłatnego świadczenia³⁹³. Słusznie zatem zwraca się w orzecznictwie uwagę na brzmienie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. gdzie pojęcie "wartości otrzymanych" nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw nie należy utożsamiać z "wartościami innych" nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, w tym świadczeń o których mowa w art. 12 ust. 6 i 6a u.p.d.o.p.³⁹⁴.

Powyższa kwestia nie ma jedynie znaczenia czysto semantycznego, gdyż przesądzenie, czy w sprawie doszło do nieodpłatnego nabycia rzeczy (prawa), czy też podatnik nabył nieodpłatnie świadczenie implikuje konieczność prawidłowego ustalenia wartości takiego przychodu. Najbardziej wyrazistym przykładem jest ustanowienie ograniczonego prawa rzeczowego w postaci służebności przesyłu. Skoro bowiem służebność przesyłu jest prawem rzeczowym o charakterze ograniczonym to nie może być jednocześnie świadczeniem, zaś otrzymanie tego prawa nieodpłatnie nie stanowi nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³⁹⁵. Nieodpłatnie otrzymanie rzeczy lub praw, stanowi przychód podatkowy

³⁹¹ *Ibidem*, s. 88.

³⁹² *Ibidem*.

³⁹³ *Ibidem*, s. 91.

³⁹⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 kwietnia 2015 r., I SA/GI 1047/14.

³⁹⁵ Odmienną tezę wyrażono w wyroku NSA z dnia 16 czerwca 2011 r., II FSK 1007/11, POP 2011, nr 5, s. 455. W orzeczeniu tym Sąd stwierdził, że po stronie nabywcy ograniczonego prawa rzeczowego (w tym również służebności przesyłu) w razie braku jakiegokolwiek zapłaty lub innej formy ekwiwalentu dochodzi do otrzymania nieodpłatnego świadczenia.

inny niż nieodpłatne świadczenie przy czym oba te zdarzenia mieszczą się w kategorii przychodów opisanych w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., o ile wystąpi element ich nieodpłatności (lub częściowej odpłatności)³⁹⁶. Ustawodawca podatkowy we wskazanych przepisach art. 12 ust. 1 pkt 2, ust. 5, 5a oraz ust. 6 i 6a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprost opisał te przychody i dokonał ich rozróżnienia ze wskazaniem odrębnych sposobów ustalenia ich wartości³⁹⁷.

Trzeba przy tym zauważyć, że brak wyraźnego oddzielenia opodatkowania dochodu osób prawnych od opodatkowania przyrostu majątku w postaci nabycia rzeczy lub praw majątkowych, szczególnie w przypadku nabycia nieodpłatnego nie jest specyfiką polskich unormowań. Podobne rozwiązanie funkcjonuje na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych w Republice Czeskiej³⁹⁸, w przypadku Republiki Słowackiej ustawodawca jasno wskazał, że przedmiotem opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest rekompensata (odszkodowanie), dochód uzyskany z tytułu zwrotu, darowizny lub dziedziczenia nieruchomości (ich części) lub rzeczy ruchomej, prawa bądź innej wartości majątkowej (za wyjątkiem darowizn udzielanych w związku z wykonywaną działalnością), w podatku dochodowym od osób prawnych takie wyłączenie zaś nie obowiązuje³⁹⁹.

Brak katalogu źródeł przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych oprócz ogólnego zdefiniowania przychodu w art. 12 uzasadnia postawienie pytania, czy każdy nieodpłatny przyrost majątku osoby prawnej, wynikający z nabycia rzeczy lub prawa majątkowego o którym mowa w art. 1 u.p.s.d. będzie rodził powstanie przychodu na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Oczywistym jest, że z góry wykluczyć trzeba te przypadki, które z racji samego brzemienia regulacji cywilnoprawnych powodują, że osoba prawna lub inna jednostka, która jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych nie nabędzie rzeczy (praw majątkowych) w taki sposób jak osoba fizyczna. Chodzi tu zatem o nabycie przez dziedziczenie ustawowe, otrzymanie zachowku, nieodpłatną rentę i służebność osobistą, gdyż te czynności i zdarzenia prawne w ogóle nie dotyczą osób prawnych z mocy prawa. W pozostałych przypadkach, a mianowicie: dziedziczenia testamentowego, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego, darowizny, polecenia darczyńcy, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwła-

³⁹⁶ Wyrok NSA z dnia 13 listopada 2019 r., II FSK 3497/18.

³⁹⁷ *Ibidem*.

³⁹⁸ L. Etel (red.), *Opodatkowanie dochodu w wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, Białystok 2006, s. 124.

³⁹⁹ *Ibidem*, s. 266.

sności i nieodpłatnego użytkowania brak jest przeszkód, aby uznać, że tak nabyty przez osobę prawną majątek stanowi przedmiot opodatkowania na gruncie ustawy dochodowej.

Dokonując analizy art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. zauważa się w judykaturze, że ustawodawca nie sprecyzował, co należy rozumieć poprzez pojęcie "nieodpłatny", gdyż ustawa podatkowa określa jedynie sposoby i kryteria ustalania wartości nabytych nieodpłatnie rzeczy (praw) albo nieodpłatnych świadczeń⁴⁰⁰. Na gruncie języka polskiego "nieodpłatny" oznacza zaś: "nie wymagający opłaty; taki, za który się nie płaci; bezpłatny". W kontekście nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub prawa majątkowego na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wskazuje się zatem, że nieodpłatność występuje wówczas, gdy obdarowany w zamian za otrzymane świadczenie lub w związku z jego otrzymaniem nie jest zobowiązany do jakichkolwiek świadczeń na rzecz darczyńcy ani w chwili otrzymania darowizny, ani w przyszłości. Tym samym, skutkiem darowizny jest wyłącznie jednostronne przysporzenie po stronie podmiotu obdarowanego. Darczyńca w związku z dokonaniem darowizny nie otrzymuje od obdarowanego nic w zamian⁴⁰¹.

Fundamentalne dla dalszej analizy jest stwierdzenie, że nieodpłatne otrzymanie rzeczy lub praw majątkowych przez osobę prawną nie będzie skutkowało osiągnięciem przychodu w sytuacji, gdy czynność prawna na podstawie której otrzymano nieodpłatnie rzecz lub prawo jest ze swej istoty zawsze nieodpłatna (nabycie następuje w drodze zasiedzenia służebności przesyłu lub gdy podatnik, korzystając z zasady swobody umów i kształtowania swej sytuacji prawnej, dokonuje czynności prawnej nieodpłatnie, w drodze umowy lub ugody sądowej)⁴⁰². Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przychód powstawałby zaś w takich przypadkach, gdy podatnik zmieniłby charakter czynności prawnej z odpłatnej na nieodpłatną⁴⁰³. W związku z powyższym, nieodpłatne nabycie rzeczy przez osobę prawną powinno obligować podatnika do dokonania weryfikacji, czy nabycie to nastąpiło w wyniku czynności prawnej lub innego zdarzenia prawnego, które z istoty rzeczy zawsze następuje pod tytułem darmym, czy też nieodpłatne nabycie było wynikiem

⁴⁰⁰ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 kwietnia 2017 r., I SA/Bk 1079/16.

⁴⁰¹ *Ibidem*.

⁴⁰² Wyrok NSA z dnia 14 sierpnia 2019 r., II FSK 3396/17.

⁴⁰³ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 listopada 2014 r., I SA/Po 328/14.

zmiany istotnych elementów umowy, które zmieniło charakter czynności prawnej z odpłatnej na nieodpłatną⁴⁰⁴.

Pomimo, że wyżej zaprezentowany pogląd zdawał się dominować w orzecznictwie sądów administracyjnych należy wskazać, że wyrażane jest także stanowisko całkowicie odmienne. Polega ono na założeniu, że korzystanie w sposób nieodpłatny z obcej rzeczy w celu prowadzenia działalności gospodarczej rodzi dla korzystającego przysporzenie majątkowe, ponieważ nie musi on płacić za wykorzystywanie rzeczy lub prawa majątkowego. Zdaniem NSA w takim przypadku przedsiębiorca, na rzecz którego ustanowiono nieodpłatną służebność przesyłu otrzymuje nieodpłatnie świadczenie z tytułu korzystania przez niego z majątku innego podmiotu za jego zgodą i bez konieczności ponoszenia z tego tytułu jakiegokolwiek zapłaty czy ekwiwalentu⁴⁰⁵. W powołanym orzeczeniu wskazano dalej, że zawarcie ugody, stanowiącej w istocie umowę ustanawiającą służebność bez wynagrodzenia, rodzi przysporzenie majątkowe polegające na tym, że przedsiębiorstwo przesyłowe nie będzie zobowiązane płacić za korzystanie z cudzej nieruchomości a świadczenie to ma również charakter majątkowy o określonej wartości tworząc wobec tego konkretny przychód podatnika, nie rodząc jednocześnie po jego stronie żadnych zobowiązań do świadczeń wzajemnych wobec świadczeniodawcy⁴⁰⁶.

Wydaje się, że powyższy pogląd nie jest uzasadniony. Błąd polega na przyjęciu, że ograniczone prawo rzeczowe (służebność) jest nieodpłatnym świadczeniem, co pociąga za sobą wniosek, że powstaje w tym przypadku przychód podlegający opodatkowaniu. Nie sposób jednak twierdzić, że prawa rzeczowe (także ograniczone prawa rzeczowe) lub ich ustanawianie są świadczeniami. Pojęcie świadczenia jest bowiem immanentnie związane i odnosi się do stosunku prawnego zobowiązaniowego (art. 353 § 1 k.c.), nie zaś prawnorzeczowego. Osoba, która ustanawia ograniczone prawo rzeczowe jako właściciel nieruchomości nie jest zobowiązana do żadnego świadczenia. Nieporozumieniem byłoby utożsamianie przeniesienie własności rzeczy ze świadczeniem. Wątpliwe byłoby zatem uznanie, że w istocie wszystkie czynności prawne i zdarzenia prawne o charakterze nieodpłatnym stanowiłyby nieodpłatne świadczenia, w sytuacji, gdy w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

⁴⁰⁴ Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 23 kwietnia 2013 r., II FSK 1717/11, służebność przesyłu nabyta w drodze czynności ze swej istoty nieodpłatnej, jak zasiedzenie lub gdy podatnik, korzystając z zasady swobody umów i kształtowania swej sytuacji prawnej, dokonuje czynności prawnej nieodpłatnie, w drodze umowy lub ugody sądowej, nie stanowi przychodu w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. Nie bez racji zauważa się jednak, że korzystna dla podatników argumentacja, wskazująca, że przychód może powstać wyłącznie wówczas, gdy strony nadają obligatoryjnie odpłatnej w świetle prawa cywilnego czynności darmy charakter, jest prezentowana przez NSA wyłącznie w sprawach dotyczących nieodpłatnego posadowienia na gruncie infrastruktury należącej do przedsiębiorstw przesyłowych (zob. P. Baraniak, *Problematyka nieodpłatnych świadczeń z tytułu posadowienia przez przedsiębiorstwa przesyłowe urządzeń infrastruktury na cudzym gruncie*, PP, 2018, nr 5, s. 49).

⁴⁰⁵ Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2017 r., II FSK 1546/15.

⁴⁰⁶ *Ibidem*.

ustawodawca dokonał rozdzielenia dwóch przypadków powstania przychodu, a mianowicie nieodpłatnego nabycia rzeczy lub praw oraz nabycia wartości innych nieodpłatnych świadczeń. Nie chodzi tu jednak o stosunek zawierania się jednego zbioru (nieodpłatnego nabycia rzeczy) w innym większym zbiorze (innych nieodpłatnych świadczeń). Przepis art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. pomimo, że wprost nie odnosi się do omawianego już wcześniej podziału czynności prawnych na odpłatne i nieodpłatne, to jednak w procesie interpretacji powyższej normy nie sposób nie zauważyć, że rozróżnienie to będzie miało znaczenie dla ustawy podatkowej. W zasadzie każda czynność prawna w kontekście opodatkowania nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw majątkowych może zostać oceniona przez pryzmat tego, czy była to czynność odpłatna, a strony nadały jej charakter nieodpłatny; czy była to czynność odpłatna lub nieodpłatna, a strony wybrały nieodpłatny jej charakter realizując zasadę swobody umów; czy też była to tylko czynność z natury rzeczy nieodpłatna⁴⁰⁷. Pozostaje zatem pytanie, która z trzech wymienionych sytuacji rodzić będzie powstanie obowiązku podatkowego na gruncie ustawy podatkowej.

Naczelny Sąd Administracyjny w powołanym wyroku z dnia 23 kwietnia 2013 r. odnosząc się do tak postawionego zagadnienia sięga do cywilnoprawnych konotacji pojęcia „otrzymanie nieodpłatnego lub częściowo odpłatnego świadczenia” i wskazuje, że jest to pojęcie nieostre, które może wywoływać różne wątpliwości interpretacyjne. W przypadku „otrzymania nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw” ustawodawca nie wskazał, aby należało mu nadać inne niż cywilnoprawne znaczenie, gdyż w przeciwnym razie określenie to powinno otrzymać brzmienie: „otrzymania nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw bez względu na ich cywilnoprawny lub nadany przez strony charakter prawny jest przychodem”⁴⁰⁸. Zatem w ocenie Sądu, opodatkowanie przychodu, w każdym przypadku „otrzymania nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw” powodziłoby do rozszerzającej wykładni art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., niedopuszczalnej w zakresie ustalania obowiązku podatkowego w odniesieniu do przepisów określających w sposób mało precyzyjny zakres obowiązku podatkowego. W konsekwencji, użyte w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. określenie „otrzymanie nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw” należy rozumieć jako niewywołujące przychodu w sytuacji, gdy czynność prawna jest ze swej istoty zawsze nieodpłatna, przychód zaś powstawałby w takich przypadkach, gdy podatnik zmieniając charakter czynności prawnej odpłatnej, dokonuje jej jako nieodpłatnej. Uzasadnienie to wydaje się być poprawne z punktu widzenia elementarnych zasad wykładni prawa, jednak dostrzegalna jest

⁴⁰⁷ M. Pawełczyk, R. Walczak, *Zwolnienie z opodatkowania nieodpłatnej służebności przesyłu – glosa*, M. Praw., 2016, nr 10, s. 550.

⁴⁰⁸ *Ibidem*.

jego aktualna krytyka i przynajmniej częściowe odrzucenie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego⁴⁰⁹. Ostatnia zmiana sądowego zapatrywania na przedmiotową kwestię polega na uznaniu, że cywilistyczny podział na czynności prawne odpłatne i nieodpłatne ma jedynie pomocnicze znaczenie. W przypadku, gdy podatnik zawiera umowę z istoty swojej nieodpłatną, nie ma wątpliwości, że nieodpłatne świadczenie uzyskuje; jeżeli natomiast zawiera umowę z istoty swojej odpłatną, uzyskanie nieodpłatnego świadczenia warunkowane jest tym, czy mimo tego, że świadczenie jest odpłatne, uzyskał je nieodpłatnie, czy też nie; rzecz jasna możliwe są także różnorakie sytuacje pośrednie, wynikające z tylko częściowej odpłatności. Ponieważ umowa użyczenia z istoty swojej jest nieodpłatna, już z tego wynika, że podatnik może uzyskać z tego tytułu nieodpłatne świadczenie. Nie prowadzi to zdaniem NSA do rozszerzającej wykładni omawianego pojęcia, ale do pełnego, prawidłowego odczytania jego sensu; aprobata poglądu przeciwnego prowadziłaby – w ocenie Sądu - do trudnego do logicznego uzasadnienia uznania, że pomimo zawarcia umowy nieodpłatnej, skarżąca nieodpłatnego świadczenia jednak nie uzyskała⁴¹⁰.

Stanowisko powyższe nie zasługuje jednak na aprobatę, gdyż w żadnym zakresie nie uwzględnia opodatkowania przychodu w postaci wartości nieodpłatnego otrzymania rzeczy i praw, których nie można utożsamiać z nieodpłatnymi świadczeniami. Staje się to dostrzegalne w tych przypadkach, gdzie dochodzi do nabycia przez podatnika (osobę prawną) praw rzeczowych, w tym ograniczonych praw rzeczowych. W dużej mierze stosunki prawnorzeczowe nie odpowiadają w swej istocie stosunkom zobowiązaniowym, ponieważ w podmiotowym prawie rzeczowym nie występują charakterystyczne dla zobowiązania świadczenia. Immanentnie powiązane ze sobą pojęcia zobowiązania i świadczenia nie rozciągają się na stosunki prawa rzeczowego, a co za tym idzie przedstawiony pogląd NSA z wyroku z dnia 21 czerwca 2017 r. jest nieuzasadniony, gdyż dotyczy nieodpłatnego nabycia przez osobę prawną ograniczonego prawa rzeczowego w postaci służebności przesyłu, gdzie trudno mówić o świadczeniu którejkolwiek ze stron. W konsekwencji należałoby uznać za słuszny pogląd zgodnie z którym ustawodawca podatkowy konstruując art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. uwzględnił cywilistyczny podział na czynności prawne odpłatne i nieodpłatne. Na uwagę w tym zakresie zasługuje wyrok NSA w którym stwierdzono, że „Oczywiście można twierdzić, że ustawodawca nie uwzględnił powyższego podziału, gdyż kierując się zasadą autonomii prawa podatkowego przyjął, że każda czynność prawa cywilnego, każde zdarzenie prawne, czy zda-

⁴⁰⁹ Wyroki NSA z dnia 25 kwietnia 2019 r., II FSK 1309/17; z dnia 21 czerwca 2017 r., II FSK 1546/15; z dnia 8 grudnia 2016 r. sygn. akt II FSK 3424/14; z dnia 12 lutego 2013 r., II FSK 1246/11 i II FSK 1248/11; z dnia 16 czerwca 2011 r., II FSK 788/10. W orzecznictwie wyrażono pogląd, że prawidłowa wykładnia art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. prowadzi do uznania, że z tytułu ustanowienia umownie nieodpłatnej służebności przesyłu, podmiot uprawniony uzyskuje przychód podatkowy z nieodpłatnego świadczenia.

⁴¹⁰ Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2017 r. sygn. akt II FSK 1546/15.

rzenie gospodarcze, o ile jest nieodpłatne, podlega opodatkowaniu i zasada swobody umów nie ma tu zastosowania. W tym jednak przypadku należałoby wskazać podstawę prawną do takiego działania ustawodawcy. Tak można byłoby powiedzieć także w stosunku do nabycia służebności przesyłu na podstawie nieodpłatnej umowy, czy ugody sądowej, ale już nie w odniesieniu do czynności procesowej, jaką jest nabycie jej z mocy prawa (orzeczenie sądu ma tylko charakter deklaratoryjny) w trybie zasiedzenia, które zawsze ma charakter nieodpłatny. W tym ostatnim przypadku można byłoby też twierdzić, że wzorem art. 1 ust. 1 pkt 3 i art. 6 ust. 1 pkt 6 u.p.s.d. ustawodawca podatkowy w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych pod pojęciem nieodpłatnego świadczenia w art. 12 ust. 1 pkt 2 i ust. 6 pkt 4 u.p.d.o.p. opodatkował też nabycie rzeczy i praw tytułem zasiedzenia. Rzecz jednak w tym, że w ustawie o podatku od spadków i darowizn przedmiot opodatkowania został wskazany wprost i konkretnie, w sposób wyraźny do czego ustawodawca ma zawsze prawo i obowiązek (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), a w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych przedmiotowego zakresu opodatkowania nieodpłatnych świadczeń należy poszukiwać, dokonując wykładni pojęć nieostrych, np. "pozostałe przypadki"⁴¹¹.

W rezultacie, użyte w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. określenie "otrzymanie nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw" należy rozumieć, jako niewywołujące przychodu w sytuacji, gdy czynność prawna jest ze swej istoty zawsze nieodpłatna (nabycie następuje, gdy podatnik, korzystając z zasady swobody umów i kształtowania swej sytuacji prawnej, dokonuje czynności prawnej nieodpłatnie, w drodze umowy lub ugody sądowej), zaś przychód powstawałby w takich przypadkach, gdy podatnik zmieniając charakter czynności prawnej odpłatnej, dokonuje jej jako nieodpłatnej.

2. 2. Opodatkowanie nieodpłatnych czynności prawnych

W polskim systemie prawa podatkowego ustawodawca w sposób najszerszy odwołuje się do nazwanych czynności prawnych jako przedmiotu opodatkowania w ustawie o podatku od spadków i darowizn, która – jak już wskazano – odnosi się do nieodpłatnego przyrostu majątku osób fizycznych oraz w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (dalej: u.p.c.c.)⁴¹² opiera się i stanowi implementację Dyrektywy Rady Nr 2008/7/WE z dnia 12 lutego

⁴¹¹ Wyrok NSA z dnia 16 marca 2021 r., II FSK 2936/20.

⁴¹² Dz.U. 2000 Nr 86 poz. 959.

2008 r., dotyczącej podatków pośrednich od gromadzenia kapitału⁴¹³ i jest daniną o charakterze powszechnym dotyczącą obrotu nieprofesjonalnego, pozostającego poza obrotem gospodarczym. Należy zwrócić uwagę, że przedmiotem opodatkowania na gruncie niniejszej ustawy jest dokonanie czynności cywilnoprawnej, nie zaś jej przedmiot (rzecz lub prawo majątkowe)⁴¹⁴.

Odwołując się do pierwszej części pracy i do tytułu omawianej ustawy można byłoby dojść do wniosku, że jej zakres przedmiotowy obejmować może zarówno czynności cywilnoprawne o charakterze odpłatnym jak i nieodpłatnym. Ustawodawca jednak podobnie jak w przypadku ustawy o podatku od spadków i darowizn w art. 1 u.p.c.c. dokonał enumeratywnego wyliczenia czynności cywilnoprawnych, które podlegają opodatkowaniu. Katalog ten – przy przyjęciu kryterium odpłatności i nieodpłatności - może podzielić na dwie grupy. Pierwsza z nich dotyczyć będzie wyłącznie czynności cywilnoprawnych, które z natury rzeczy mają charakter odpłatny bądź też mogą mieć charakter zarówno odpłatny jak i nieodpłatny, jednak z woli ustawodawcy opodatkowaniu podlegają czynności prawne zawarte odpłatnie. Czynnościami o takim charakterze jest umowa sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych (art. 1 ust. 1 lit. a u.p.c.c.); umowa dożywocia oraz ustanowienia odpłatnej renty (art. 1 ust. 1 lit. e u.p.c.c.); ustanowienie odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego, odpłatna służebność (art. 1 ust. 1 lit. i); umowa depozytu nieprawidłowego (art. 1 ust. 1 lit. j u.p.c.c.); umowa o dział spadku oraz o zniesienie współwłasności jedynie w części dotyczącej ewentualnych spłat lub dopłat (art. 1 ust. 1 lit. f), podobny skutek będzie miało orzeczenie sądu w tym przedmiocie. Druga grupa czynności cywilnoprawnych z wymienionych w katalogu ustawowym może w obrocie prawnym mieć charakter zarówno odpłatny jak i nieodpłatny, będą to: umowa pożyczki (art. 1 ust. 1 lit. b) oraz umowa poręczenia (art. 1 ust. 1 lit. c)⁴¹⁵.

Pozostałe czynności prawne wymienione w zakresie przedmiotowym ustawy nie mieszczą się w dwóch wymienionych wyżej kategoriach. Zasadne jest w tym miejscu powołanie stwierdzenia wyrażonego w orzecznictwie, gdzie w kontekście opodatkowania umowy o zniesienie współwłasności w części dotyczącej spłat lub dopłat wyjaśniono, że art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. f) u.p.c.c. nie stanowi o wzbogaceniu, lecz o czynności cywilnoprawnej, która w tym przypadku ma charakter odpłatny. Nie każda natomiast czynność cywilnoprawna o charakterze odpłatnym prowadzi do wzbogacenia jednej ze stron, czyli wzrostu wartości jej majątku, a co za tym idzie odpłatnej czynności cywilnoprawnej nie należy utożsamiać z ekwiwalentnością świadczeń na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Innymi słowy, na płaszczyźnie przedmiotowej ustawy mamy do

⁴¹³ Dz.Urz. UE 2008 L 46/11.

⁴¹⁴ H. Filipczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 67.

⁴¹⁵ Wyrok SA w Katowicach dnia 20 października 2009 r., V ACa 339/09, OSA w Katowicach, 2010, nr 1, poz. 6.

czynienia z podatkiem od czynności cywilnoprawnych, a nie podatkiem od wzbogacenia⁴¹⁶. Wniosek ten należy uznać za słuszny. Powszechnie przyjmuje się, że podatek od czynności cywilnoprawnych jako podatek kapitałowy jest daniną obciążającą odpłatne zbycie praw majątkowych, przy czym zakresem przedmiotowym podatku objęte zostały nie wszystkie czynności prawne, lecz tylko te enumeratywnie wyszczególnione w art. 1 u.p.c.c.⁴¹⁷.

Przed przejściem do rozważań szczegółowych dotyczących zakresu opodatkowania nieodpłatnych czynności prawnych, należy zauważyć, że ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych odwołuje się wprost do umów nazwanych, których *essentialia negotii*, określające typ danej czynności prawnej zostały unormowane w przepisach Kodeksu cywilnego lub innych ustaw prawa prywatnego (ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali⁴¹⁸; ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych⁴¹⁹). Implikuje to konieczność uwzględniania cywilnoprawnego charakteru czynności prawnych, które miałyby zostać ocenione a pryzmat zakresu przedmiotowego opodatkowania. Pojęcia używane w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych należy utożsamiać z tymi, którymi posługuje się ustawodawca w prawie cywilnym.

Ilościowy prymat czynności prawnych odpłatnych nad nieodpłatnymi, znajduje potwierdzenie w zamkniętym katalogu czynności prawnych, które podlegają podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Nie ma wątpliwości, że umowa sprzedaży oraz zamiany rzeczy i praw majątkowych posiadają charakter konsensualny, odpłatny, wzajemny i zobowiązujący. Inaczej rzecz się będzie miała z umową pożyczki pieniędzy lub rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku, które to umowy – jako konsensualne - mogą mieć zarówno odpłatny jak i nieodpłatny charakter. Istotą umowy pożyczki jest obowiązek zwrotu pożyczonej kwoty (art. 720 i n. k.c.). Jak jednak zauważa się w orzecznictwie, brak określenia w umowie terminu zwrotu, oprocentowania czy zabezpieczenia w żadnym razie nie czyni umowy nieważną, ani też nie powoduje jej kwalifikowania do innego rodzaju czynności cywilnoprawnych⁴²⁰. Z uwagi na fakt, że umowa pożyczki nie jest umową wzajemną, obowiązkiem pożyczkobiorcy jest zwrot przedmiotu umowy, jednak nie występują przy tym inne obowiązki po jego stronie. Sytuacja ulega zmianie wtedy, gdy strony wybiorą charakter odpłatny umowy pożyczki poprzez zastrzeżenie oprocentowania stanowiącego wynagrodzenie za korzystanie

⁴¹⁶ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 lipca 2008 r., I SA/Bk 94/08.

⁴¹⁷ S. Bogucki, W. Stachurski, R. Wiatrowski, K. Winiarski, B. Wojciechowski, M. Zirk – Sadowski, *Podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT*, Warszawa 2016, s. 60.

⁴¹⁸ Dz.U. 1994 nr 85 poz. 388 ze zm.

⁴¹⁹ Dz.U. 2000 nr 94 poz. 1037 ze zm.

⁴²⁰ Wyrok NSA z dnia 20 września 1996 r., I Sa/Lu 2196/95, niepubl.

z cudzego kapitału. Należy przy tym jednak pamiętać, że nie zmienia to charakteru umowy na wzajemną. Zatem w zależności od tego jak strony ukształtują umowę pożyczki może ona przybrać charakter umowy odpłatnej lub nieodpłatnej. Nie budzi wątpliwości, że przedmiotem podatku od czynności cywilnoprawnych jest odpłatna umowa pożyczki. Jednak ustawodawca nie wskazuje w żaden sposób, aby umowa pożyczki bez zastrzeżonego wynagrodzenia za korzystanie z kapitału pieniężnego nie mieściła się w zakresie przedmiotowym podatku. Argumentację tę wzmacnia fakt, że jak już wyżej wskazano, ustawa ta wiąże powstanie obowiązku podatkowego z ważnie zawartą umową nazwaną o której mowa w art. 1 u.p.c.c., niezależnie od tego, czy przedmiot umowy zostanie w ogóle wydany, czy nawet jeżeli jedna ze stron przed wydaniem przedmiotu pożyczki odstąpi od umowy⁴²¹. To, czy strony w ramach swobody kontraktowania dokonają odmiennych ustaleń w zakresie odpłatności pozostaje irrelevantne dla skutków podatkowych tak długo, jak strony nie dokonują zmian *essentialia negotii*, co w istocie powodować może zmianę jednej umowy nazwanej na zupełnie inną.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę, że zmiana elementów przedmiotowo istotnych umowy pożyczki celem uniknięcia obowiązku zapłaty podatku będzie w sensie podatkowym nieskuteczna, gdyż zgodnie z art. 1 pkt 1 lit. j) u.p.c.c. przedmiotem podatku jest także umowa depozytu nieprawidłowego określona w art. 845 k.c. zgodnie z którym, jeżeli z przepisów szczególnych albo z umowy lub okoliczności wynika, że przechowawca może rozporządzać oddanymi na przechowanie pieniędzmi lub innymi rzeczami oznaczonymi tylko co do gatunku, stosuje się odpowiednio przepisy o pożyczce (depozyt nieprawidłowy). Przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące przechowania stosuje się zaś w tym przypadku co do czasu i miejsca zwrotu rzeczy. Możliwość przekazania środków pieniężnych jako przedmiotu depozytu nieprawidłowego, a więc także korzystania z nich przez osobę przyjmującą do depozytu zbliża tą instytucję do umowy pożyczki, podobnie jak fakt, że strony takiej umowy konsensualnej decydują, czy nadadzą jej charakter odpłatny lub nieodpłatny.

Ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych przewiduje w art. 1 pkt 1 lit. i) opodatkowanie umów ustanowienia odpłatnego użytkowania, w tym nieprawidłowego. W odróżnieniu od wyżej wskazanych umów pożyczki i depozytu nieprawidłowego odpłatne użytkowanie (w tym użytkowanie nieprawidłowe) nie należy do stosunków zobowiązaniowych, lecz jest jednym z ograniczonych praw rzeczowych określonych w art. 252 -284 k.c., polegającym na obciążeniu rzeczy prawem do jej używania i pobierania pożytków. Zgodnie z art. 264 k.c. użytkowanie nieprawidłowe

⁴²¹ D. Strzelec, *Pożyczka w podatku od czynności cywilnoprawnych*, <https://www.prawo.pl/podatki/pozyczka-w-podatku-od-czynnosci-cywilnoprawnych,7416.html>, dostęp na dzień 21 sierpnia 2021 r.

dotyczy pieniędzy lub innych rzeczy określonych co do gatunku, których właścicielem staje się użytkownik z chwilą wydania mu tych przedmiotów. Po wygaśnięciu użytkowania jest on zobowiązany do zwrotu przedmiotu użytkowania (pieniędzy lub rzeczy oznaczonych co do gatunku przy użytkowaniu nieprawidłowym) według przepisów o pożyczce.

Analiza przepisów prawa cywilnego pozwala na stwierdzenie, że skutki gospodarcze przekazania środków pieniężnych wraz z prawem dysponowania nimi mogą zostać osiągnięte przez zawarcie zbliżonych do siebie umów lub ustanowienie ograniczonego prawa rzeczowego. Różne będą jednak skutki jakie zaistnieją na płaszczyźnie prawa podatkowego, jeżeli strony dokonują tychże czynności pod tytułem darmym lub zdecydują się na odpłatność. Zarówno pożyczka jak i depozyt nieprawidłowy niezależnie od ich odpłatności jako czynności prawne wymienione w art. 1 u.p.c.c. podlegać będą podatkowi. W przypadku użytkowania nieprawidłowego tylko jego ustanowienie za wynagrodzeniem rodzić będzie powstanie obowiązku podatkowego. Z treści wskazanych wyżej przepisów Kodeksu cywilnego wynika bezsprzecznie, że ustawodawca regulując instytucję użytkowania nieprawidłowego pozostawił kwestię jego odpłatności do ustalenia przez strony tej umowy. Trzeba jednak zauważyć, że zakresem przedmiotowym ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych nie zostało objęte ustanowienie jakiegokolwiek użytkowania nieprawidłowego lecz, zgodnie z brzmieniem art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. i) u.p.c.c. wyłącznie ustanowienie odpłatnego użytkowania nieprawidłowego⁴²². Czynność nieodpłatnego użytkowania nieprawidłowego nie mieści się w zamkniętym katalogu czynności podlegających opodatkowaniu tym podatkiem pomimo, że wywołuje skutki w sferze gospodarczej takie same bądź podobne do pożyczki.

Wreszcie nie sposób nie zauważyć, że nadanie niektórym umowom o których mowa w zamkniętym katalogu art. 1 u.p.c.c. charakteru odpłatnego lub nieodpłatnego może skutkować dalszymi konsekwencjami podatkowymi. Jak już zauważono, dokonanie określonych czynności prawnych (umowa pożyczki), niezależnie od tego, czy strony nadadzą jej charakter odpłatny lub nieodpłatny, podlegać będzie podatkowi od czynności cywilnoprawnych. Niezależnie od tego, charakter umowy będzie miał istotny wpływ na możliwość powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym. W orzecznictwie, uwzględniając treść art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. przyjmuje się, że nieoprocentowana pożyczka może stanowić przychód podatnika z nieodpłatnego świadczenia⁴²³.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. d) u.p.c.c. podatkowi podlega umowa darowizny w części dotyczącej przejęcia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy. Zatem podat-

⁴²² Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 lutego 2021 r. 0111-KDIB2-3.4014.406.2020.1.BD, <http://www.interpretacje-podatkowe.org>, dostęp na dzień 3 października 2021 r.

⁴²³ Wyrok WSA w Łodzi z dnia z 20 maja 2010 r., I SA/Łd 323/10; wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2009 r., II FSK 463/08; wyrok NSA z 18 kwietnia 2001 r., I SA/Sz 85/00, nieopubl.

kowi od spadków i darowizn podlegać będzie tylko wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów, tzw. czysta wartość, natomiast zakresowi przedmiotowemu ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych podlegać będą długi i ciężary bądź zobowiązania darczyńcy, a więc tzw. wartość ujemna⁴²⁴. Przejęcie przez obdarowanego długów, ciężarów lub zobowiązań darczyńcy skutkować będzie zatem powstaniem obowiązku podatkowego na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych z chwilą dokonania czynności według art. 3 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. Należy zaznaczyć, że pojęciom przejęcia długów, ciężarów i zobowiązań darczyńcy nadaje się znaczenie wypracowane w prawie cywilnym. Instytucja przejęcia długu uregulowana w art. 519- 525 k.c. stanowi umowę, na mocy której osoba trzecia, nieuczestnicząca do tej pory w stosunku zobowiązaniowym (przejemca) staje się dłużnikiem, zwalniając od odpowiedzialności dotychczasowego dłużnika. Kodeks cywilny wyróżnia dwa sposoby przejęcia długu, a mianowicie przez umowę między wierzycielem, a osobą trzecią bądź w drodze umowy między dłużnikiem a osobą trzecią. Obie te czynności prawne wymagają zgody tej strony przejmowanego zobowiązania, która nie bierze udziału w umowie przejęcia, czyli w pierwszym wypadku zgody dłużnika a w drugim wierzyciela⁴²⁵. Ugruntowany jest w orzecznictwie pogląd uznający dopuszczalność przejęcia długu w ramach innej czynności prawnej, w tym darowizny⁴²⁶.

Przepis art. 1 ust. 1 lit. f) u.p.c.c. do zakresu przedmiotowego ustawy włącza umowy o dział spadku oraz umowy o zniesienie współwłasności - w części dotyczącej spłat lub dopłat. Należy zaznaczyć, że podatkowi od czynności cywilnoprawnych nie będzie podlegało dokonanie działu spadku, bądź zniesienie współwłasności, jeżeli w umowie bądź orzeczeniu sądowym nie wystąpią spłaty lub dopłaty, gdyż czynność taka podlega podatkowi od spadków i darowizn. Od zniesienia współwłasności lub działu spadku odróżnić trzeba zmiany w zakresie struktury współwłasności (zmiana wielkości posiadanych udziałów np. poprzez nabycie ich od innego współwłaściciela), do których art. 1 ust. 1 lit. f) u.p.c.c. się nie odnosi. W przypadku zatem, gdy jeden z dotychczasowych współwłaścicieli otrzyma w sposób nieodpłatny udział innego współwłaściciela w wyniku zawarcia umowy darowizny to czynność taka wiązać się będzie z koniecznością uiszczenia podatku od spadków i darowizn. Odpłatne zbycie udziału podlegać będzie podatkowi od czynności cywilnoprawnych na podstawie umowy sprzedaży. Obowiązek spłaty lub dopłaty z którymi ustawa wiąże konsekwencje podatkowe w podatku od czynności cywilnoprawnych obciąża tego, kto w wyniku działu

⁴²⁴ Z. Ofiarski, *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, 2009, wyd. elektroniczne, komentarz do art. 1 u.p.c.c.

⁴²⁵ Wyrok SA w Poznaniu z dnia 28 stycznia 2015 r., I Ca 894/14, LEX nr 1843038.

⁴²⁶ Wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2016 r., II FSK 576/14, Legalis nr 1455610; wyroki SN z dnia 13 października 2005 r., IV CK 170/05, Lex nr 466008, z dnia 19 lutego 1999 r., II CKN 181/98, OSNC 1999, nr 7-8, poz. 144.

lub zniesienia współwłasności otrzymuje składnik majątkowy ponad swój udział. W związku z tym, że spłata lub dopłata dotyczy wyrównania poprzez świadczenie pieniężne utraty przez dotychczasowego współwłaściciela udziału w rzeczy wspólnej czynność taka ma charakter odpłatny i najczęściej ekwiwalentny.

Za odpłatną czynność prawną uważa się umowę dożywocia, której zawarcie zgodnie z art. 1 ust. 1 lit. e) u.p.c.c. powoduje powstanie obowiązku podatkowego⁴²⁷. Treścią umowy dożywocia jest zobowiązanie się właściciela nieruchomości do przeniesienia jej własności na nabywcę, w zamian za co nabywca zobowiązuje się zapewnić zbywcy dożywotnie utrzymanie. Odmienność umowy dożywocia wyraża się w tym, że nierzadki brak ekwiwalentności świadczeń nie będzie przesądzał o nieodpłatnym charakterze umowy o dożywocie⁴²⁸.

Oddzielnego omówienia z punktu widzenia przedmiotu rozważań wymagają dwie czynności cywilnoprawne ujęte w katalogu ustawowym, a mianowicie umowa spółki (art. 1 ust. 1 lit. k u.p.c.c.) oraz ustanowienie hipoteki (art. 1 ust. 1 lit. h u.p.c.c.). Pozornie podział czynności prawnych na odpłatne i nieodpłatne nie znajdzie zastosowania do umowy spółki, gdyż nie ma ona charakteru przysparzającego. W tym miejscu wskazać trzeba pojawiające się w teorii prawa cywilnego trudności co do stosowania do umowy spółki przepisów odwołujących się do odpłatności i nieodpłatności⁴²⁹. Jedną z koncepcji zakłada konieczność stosowania takiego podziału do wszystkich czynności prawnych. Umowę spółki należałoby zatem kwalifikować jako nieodpłatną, gdyż brak jest oczywistego przysporzenia majątkowego po stronie współników, bądź samej spółki w wyniku jej zawiązania. Drugie stanowisko, nawiązujące do austriackiej koncepcji wypracowanej przez F. Gschniztera uwypukla fakt, że podział czynności prawnych na odpłatne i nieodpłatne nie ma charakteru uniwersalnego, a co za tym idzie, do niektórych zdarzeń cywilnoprawnych w ogóle nie znajdzie zastosowania⁴³⁰. Dla przykładu, w tym kontekście podaje się właśnie umowę spółki, umowy z zakresu prawa rodzinnego, spadkowego i zabezpieczającego.

Wobec powyższego, jednoznaczna odpowiedź na pytanie, czy umowa spółki oraz ustanowienie hipoteki jako czynności cywilnoprawne podlegające opodatkowaniu mają charakter odpłatny, bądź nieodpłatny nie jest jednoznaczna i w dużej mierze zależeć będzie od opowiedzenia się za jedną z dwu zarysowanych teorii. Uznając charakter logiczny podziału czynności prawnych na od-

⁴²⁷ Wątpliwości dotyczące odpłatnego charakteru umowy dożywocia na gruncie art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. zostały poruszone w rozdziale I, pkt 4.3.

⁴²⁸ Wyroki NSA z dnia 3 lipca 2013 r., II FSK 2267/11 oraz z dnia 14 marca 2013 r., II FSK 1398/11.

⁴²⁹ Ł. Węgrzynowski, *op. cit.*, s. 328.

⁴³⁰ *Ibidem*.

płatne i nieodpłatne większe uzasadnienie znajduje teza o nieodpłatności umowy spółki. Z kolei ustanowienie hipoteki, jako zabezpieczenie prawidłowego wykonania zobowiązania w istocie wykracza poza zarysowany wyżej podział. Takie stanowisko zdaje się też dominować także w orzecznictwie Sądu Najwyższego⁴³¹. W przypadku ustanawiania hipoteki, kontekst podatkowy wymaga odróżnienia i wyodrębnienia tych sytuacji, kiedy to podmiot trzeci ustanawia hipotekę na własnej nieruchomości działając na korzyść dłużnika głównego (osobistego), którego zobowiązanie zostaje zabezpieczone poprzez ustanowienie rzeczowego prawa ograniczonego. Ustanowienie hipoteki niezależnie od podlegania umowy podatkowi od czynności cywilnoprawnej może skutkować powstaniem obowiązku podatkowego w podatku dochodowym. Działanie takie może wszak stanowić nieodpłatne świadczenie dłużnika rzeczowego na rzecz dłużnika osobistego⁴³².

Bez narażenia się na zarzut uogólnienia można przyjąć, że ilość poszczególnych czynności cywilnoprawnych o charakterze nieodpłatnym, ujętych w katalogu omawianej ustawy podatkowej odzwierciedla ogólny udział nieodpłatnych czynności prawnych w liczbie umów obrotu prawnego, bądź zdarzeń występujących na gruncie prawa prywatnego. Wolą ustawodawcy było zatem opodatkowanie czynności prawnych odpłatnych, a nawet w pierwszym rzędzie umów wzajemnych takich jak sprzedaż i zamiana rzeczy lub praw majątkowych. Ze względu na taksatywne ujęcie zakresu przedmiotowego z art. 1 u.p.c.c. nie zachodziła konieczność szerszego ujmowania czynności cywilnoprawnych znajdujących się poza zakresem opodatkowania, a więc wyłączeń uregulowanych w art. 2 u.p.c.c.

Poza umowami wymienionymi w art. 1 ust. 1 pkt 1) u.p.c.c. ustawodawca przewidział powstanie obowiązku podatkowego także w razie wydania orzeczenia sądowego, w tym również orzeczenia sądu polubownego, oraz ugody, jeżeli wywołują one takie same skutki prawne, jak czynności cywilnoprawne wymienione w pkt 1 lub 2. W przypadku omówionych już umów o charakterze nieodpłatnym orzeczenie sądowe może zastąpić oświadczenia woli stron takiej umowy na podstawie art. 64 i 1047 k.c. w sytuacji, gdy strony zawarły uprzednio umowę przedwstępną, zaś jedna z nich dochodzi w postępowaniu sądowym zawarcia umowy przyrzeczonej.

W kolejnych jednostkach redakcyjnych art. 1 u.p.c.c. prawodawca w dwóch miejscach wyraźnie wskazuje na zakres przedmiotowy ustawy uwzględniając zagadnienie odpłatności i nieodpłatności czynności prawnych. Pierwszym z przypadków jest odpłatne wyodrębnienie własności

⁴³¹ W wyroku z dnia 3 października 2007 r., IV CSK 193/07, OSNC 2008, nr 3, poz. 78, SN stwierdził nieadekwatność podziału czynności prawnych na odpłatne i nieodpłatne w stosunku do umowy o ustanowienie hipoteki.

⁴³² Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 21 października 2010 r., ITPB3/423-428/10/AW; wyroki NSA z dnia 26 stycznia 2010 r., II FSK 1417/08; z dnia 8 grudnia 2009 r., II FSK 1156/08 z dnia 2 grudnia 2008 r., II FSK 1361/07.

lokalu na rzecz niektórych lub wszystkich współwłaścicieli (art. 1 ust. 2 pkt 3 lit. b) u.p.c.c. - obowiązujący od dnia 1 stycznia 2016 r.), drugim zaś zmiana umowy spółki osobowej gdzie konsekwencje prawnopodatkowe związane są z wniesieniem lub podwyższeniem wkładu, którego wartość powoduje zwiększenie majątku spółki, pożyczką udzieloną spółce przez wspólnika, dopłatami oraz oddaniem przez wspólnika spółce rzeczy lub praw majątkowych do nieodpłatnego używania.

Powyższe wymaga krótkiego odniesienia się do bardziej złożonych stanów faktycznych, które mogą skutkować koniecznością stosowania dwóch ustaw podatkowych, a mianowicie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Nieodpłatne wyodrębnienie własności lokalu na rzecz niektórych współwłaścicieli rodzić będzie obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn. Dokonanie takiej czynności prawnej w sposób odpłatny będzie już domeną ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Znamienne jednak jest, że jeszcze przed nowelizacją ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r. odpłatne wyodrębnienie własności lokalu, które stanowi dopuszczalną formę wyjścia ze współwłasności uznawane było za czynność prawną podlegającą opodatkowaniu. Przyjmowano bowiem, że o kwalifikacji określonej czynności prawnej, a w konsekwencji o jej podleganiu podatkowi od czynności cywilnoprawnych decyduje treść umowy (elementy przedmiotowo istotne), a nie nazwa. Tym samym, jeżeli strony zawierają umowę i układają stosunki w jej ramach w określony sposób, to dla oceny, czy powstanie obowiązek podatkowy w podatku od czynności cywilnoprawnych, w związku z dokonaniem wskazanej w ustawie czynności, miarodajne będą rzeczywiste prawa i obowiązki stron tej umowy pozwalające na ich kwalifikacje pod względem prawnym, a przede wszystkim *essentialia negotii* danej czynności⁴³³. O ile z powyższym należy się zgodzić, o tyle dalsza argumentacja podnoszona w tej kwestii a uznająca, że znaczenie ma skutek i cechy istotne umowy, a nie sama jej nazwa jest na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych częściowo prawidłowa. Zamknięty katalog czynności prawnych z art. 1 u.p.c.c. jest konstrukcją, która wyklucza rozszerzanie jego treści na umowy, które wywołują podobny skutek prawny lub ekonomiczny. Istotą bowiem są cechy istotne umowy, które determinują jednoznacznie kwalifikację prawnopodatkową. Przyjmowanie dodatkowej przesłanki jaką miało by być badanie skutku umowy jest nieuzasadnione, gdyż nie wynika z żadnej metody wykładni. Tym bardziej, że nie wiadomo, czy chodziłoby wyłącznie o skutek prawny, czy też ekonomiczny. Wobec tego, wydaje się, że zniesienie współwłasności poprzez odpłatne wyodrębnienie własności lokalu w stanie prawnym przed 1 stycznia 2016 r. nie znajduje dostatecznej argumentacji. Na marginesie,

⁴³³ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 5 marca 2013 r., I SA/Kr 1724/12.

dodać należy, że właśnie wejście w życie w tymże dniu nowelizacji polegającej na dodaniu art. 1 ust. 2 pkt 3 lit. b) u.p.c.c. nie może być interpretowane jako zmiana legislacyjna jedynie o charakterze precyzującym, skoro w sposób bezsprzeczny rozszerza zakres przedmiotowy ustawy podatkowej.

Nie sposób pominąć w tym kontekście zagadnienia czynności prawnej zniesienia współwłasności, która jednocześnie dokonywana jest odpłatnie i nieodpłatnie. Sytuacja taka zajdzie w przypadku, gdy właściciele rzeczy wspólnej jest więcej niż dwóch, przy czym jeden z nich w wyniku wyjścia ze współwłasności i przeniesienia własności swojego udziału na jednego z pozostałych współwłaścicieli nie otrzyma rzeczy w naturze ani też stosownej w tym przypadku spłaty. Współwłaściciel, który otrzyma ten udział dokona jednocześnie spłaty innego dotychczasowego współwłaściciela, a co za tym idzie czynność prawna będzie posiadała charakter nieodpłatny i odpłatny. Biorąc pod uwagę taki stan faktyczny należałoby przyjąć, że umowa nie posiada jednolitego charakteru. Poszczególne czynności prawne zawierające się w ramach wyjścia z własności rzeczy wspólnej należałoby kwalifikować oddzielnie przyjmując, że w stosunku do nieodpłatnego zniesienia współwłasności zastosowanie będzie miała ustawa o podatku od spadków i darowizn, natomiast do odpłatnego zniesienia współwłasności ustawa o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Odwołanie się przez ustawodawcę do czynności cywilnoprawnych, w tym umów nazwanych stanowi o jednoznacznym powiązaniu obowiązku podatkowego z zaistnieniem ściśle uregulowanych na gruncie prawa prywatnego umów, czynności prawnych lub wydanych orzeczeń sądowych. Z tego powodu, a także ze względu na enumeratywne wyliczenie z art. 1 u.p.c.c. pozostałe umowy nie podlegają opodatkowaniu.

Istotne znaczenie ma kwestia opodatkowania innych czynności cywilnoprawnych, które co prawda nie odpowiadają nazwie umów wymienionych w art. 1 u.p.c.c. jednak ich *essentialia negotii* oraz treść stają się tożsame z czynnościami o których była dotychczas mowa. Podobnie jak w sytuacji, gdy zawarcie umowy, nieznacznie tylko odbiegającej w swoich elementach od umowy nazwanej mieszczącej się w zakresie opodatkowania. Zagadnienia powyższe są ważne w kontekście omawianej problematyki nieodpłatności w prawie podatkowym. Nierzadko bowiem zmiana charakteru czynności prawnej z odpłatnej na nieodpłatną (lub odwrotnie) może skutkować wyłączeniem danej umowy z opodatkowania, przy jednoczesnym osiągnięciu podobnego skutku gospodarczego.

Niewątpliwie w przypadku wad oświadczeń woli stron, polegających na pozorności organy podatkowe dysponują środkiem prawnym określonym w art. 199a § 1 i 2 o.p., który umożliwia pominięcie dosłownego brzmienia złożonych oświadczeń woli i oparcie się na zgodnych zamiarach stron i celu badanej czynności, jednak w przypadku umów nienazwanych, których skutek jest

zbieżny z umowami mieszczącymi się w katalogu opisanym w art. 1 u.p.c.c. zagadnienie powoduje większych trudności. W istocie bowiem, strony czynności prawnej dysponują ustawową swobodą umów i nie są ograniczone w zakresie sposobu kreacji jej treści. Problem sprowadza się zatem do ustalenia, czy opodatkowaniu podlegać będą jedynie umowy nazwane – ściśle określone w ustawie podatkowej – czy też inne umowy nienazwane, które co prawda swoją treścią odbiegają od wzorca ustawy cywilnoprawnej, jednak ich *essentialia negotii* pozostają takie same. Wskazać jednocześnie należy, że różnica zasadniczych cech umowy powodować będzie, że dana czynność prawna znajdzie się poza granicami opodatkowania. Udzielając odpowiedzi na powyższe pytanie nie można tracić z pola widzenia zasady określoności przedmiotu opodatkowania, który winien wynikać wprost z ustawy, o czym mowa w art. 217 Konstytucji RP, zaś wszystkie organy administracji publicznej działają wyłącznie na podstawie i w granicach prawa obowiązującego zgodnie z art. 7 Konstytucji RP. Przyjęcie tezy, że organy podatkowe w toku weryfikacji treści czynności prawnej mogłyby wywodzić obowiązek podatkowy także z innych umów, nieujętych w katalogu ustawy podatkowej zdaje się naruszać wskazane normy i zasady konstytucyjne. Sam fakt, że strony stosunku prawnego dokonały modyfikacji umowy nazwanej nie powinien skutkować jej opodatkowaniem także w sytuacji, gdy skutek prawny i gospodarczy jest zbliżony do czynności cywilnoprawnych podlegających opodatkowaniu⁴³⁴. Taki pogląd zdaje się być podzielany powszechnie w literaturze przedmiotu⁴³⁵. Umowy nienazwane o charakterze mieszanym, zawierające cechy istotne co najmniej dwóch umów nie będą zatem podlegać opodatkowaniu. Inaczej rzecz się będzie miała z tymi czynnościami prawnymi, które co prawda wykazują pewne odmienności w stosunku do wzorca kodeksowego, jednak *essentialia negotii* pozostają tożsame. W takim wypadku, przyjęcie odmiennej nazwy umowy oraz ewentualne ujęcie nietypowych (odbiegających od zwyczajowo przyjętych) postanowień kontraktowych nie spowoduje wyłączenia umowy z zakresu opodatkowania⁴³⁶. Jeżeli zatem w czynności prawnej możliwe jest wyodrębnienie wszystkich elementów przedmiotowo istotnych dla danej umowy, to podlegać będzie ona opodatkowaniu, nawet jeżeli strony w ramach swobody kontraktowania zmieniły niektóre postanowienia umowne, tzw. *naturalia negotii*.

⁴³⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 grudnia 2012 r., III SA/Wa 1760/12.

⁴³⁵ T. Nierobisz, A. Waclawczyk, *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011, s. 29; Z. Ofiarski, *Ustawy... op. cit.*, komentarz do art. 1 u.p.c.c.

⁴³⁶ Wyrok NSA z dnia 20 maja 1994 r., III SA 1124/93, LEX nr 22836, w którym przyjęto, że „Jeżeli jednak strony zawierają umowę mieszaną, zawierającą *essentialia negotii* kilku umów nazwanych, z których każda podlega opłacie skarbowej to nie sposób przyjąć, że od umowy mieszanej opłaty się nie pobiera. Przykładowo, jeżeli opłatę skarbową pobiera się od najmu, dzierżawy i sprzedaży to nie do pogodzenia z logiką byłoby twierdzenie, że umowa stanowiąca kompilację tych umów opłacie nie podlega”.

Wobec powyższego, należy odnieść się do podatkowej kwalifikacji czynności prawnych, które ze swej natury mają charakter odpłatny, jednak z treści czynności prawnej wynika, że w istocie zgodnym zamiarem stron było dokonanie nieodpłatnego przysporzenia na rzecz jednej ze stron nawiązanego stosunku prawnego. W przypadku, gdy strony jedynie dla pozoru zawierają umowę sprzedaży, a w rzeczywistości jest to umowa dokonana pod tytułem darmym organ podatkowy winien zastosować wspomnianą regulację art. 199a § 2 o.p. i wyciągnąć konsekwencje podatkowe z czynności prawnej, która była zamierzona przez strony, jednak tylko dla pozoru przybrała inną formę. Sytuacja taka nie powinna budzić zatem wątpliwości. Rozważenia wymaga także inny przypadek w którym strony co prawda zawierają ważną umowę o charakterze odpłatnym (przykładowo sprzedaży) jednak z pewnych przyczyn nie dochodzi do zapłaty ceny⁴³⁷. Niewątpliwie w takiej sytuacji stosunek prawny został skutecznie nawiązany, a brak zapłaty ceny przez nabywcę należałoby rozpatrywać w kategorii niewykonania lub niewłaściwego wykonania zobowiązania w rozumieniu art. 471 k.c. W sensie ekonomicznym nabywca uzyskuje jednak korzyść majątkową kosztem innego podmiotu. Nie sposób twierdzić, że przysporzenie takie jest bezpodstawne, gdyż strony wiąże stosunek obligacyjny. Swoisty rozdźwięk między faktem zawarcia umowy podlegającej opodatkowaniu na podstawie art. 1 u.p.c.c. a faktycznym wzbogaceniem się nabywcy pozostaje jednak bez większego znaczenia dla kwestii obowiązku podatkowego. Ewentualne niewykonanie lub niewłaściwe wykonanie umowy nie wpływa ani na powstanie obowiązku podatkowego, ani też na ustalenie podstawy opodatkowania, którą zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 u.p.c.c. jest wartość rynkowa rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem świadczenia cywilnoprawnego. Warto przy tym zauważyć, że o ile dla konieczności ustalenia przedmiotu opodatkowania ustawa podatkowa odwołuje się wprost do instytucji cywilnoprawnych, o tyle ustalenie podstawy opodatkowania i wysokości podatku nie jest już zależne od postanowień umownych oraz regulacji ustawowych. Strony czynności prawnej mogą zatem swobodnie ustalić cenę, która faktycznie stanowić będzie częściowy ekwiwalent za sprzedaną rzecz, jednak przy ustalaniu podstawy opodatkowania kwestia ta zajdzie na drugi plan, gdyż ustawodawca odwołuje się do wartości rynkowej tej rzeczy, która może ale nie musi pokrywać się z ceną umowną. Dlatego też, sprzedaż rzeczy lub prawa majątkowego za cenę, która odzwierciedla jedynie część jej wartości mogłaby zostać potraktowana z perspektywy

⁴³⁷ Sytuacja taka uwzględnia wskazanie w treści czynności prawnej postanowień stron co do ceny. W przeciwnym razie, brak ustaleń co do zapłaty za sprzedaną rzecz lub prawo majątkowe powodowałoby tym samym nieistnienie *essentialia negotii* umowy sprzedaży (art. 535 – 540 k.c.), a co za tym idzie umowa taka w ogóle nie podlegałaby opodatkowaniu na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych jako umowa sprzedaży. Należy jednak zaznaczyć, że zgodnie z poglądami piśmiennictwa do zawarcia umowy sprzedaży wystarczy minimum konsensusu, a mianowicie zobowiązanie się kupującego do zapłaty ceny, nie jest natomiast konieczne uzgodnienie wysokości ceny (zob. Cz. Żuławska [w:] G. Bieniek, H. Ciepla, S. Dmowski, J. Gudowski, K. Kołakowski, M. Sychowicz, T. Wiśniewski, Cz. Żuławska, *Komentarz do Kodeksu cywilnego, Księga trzecia, Zobowiązania, t. 2*, Warszawa 2011, s. 21).

gospodarczej jako częściowo odpłatna, jednak z punktu widzenia norm podatku od czynności cywilnoprawnej decydujące znaczenia będzie miała treść czynności prawnej oraz wartość rynkowa świadczenia umownego.

Konkludując tę część omawianego zagadnienia trzeba podkreślić, odnosząc się na dogmatyki prawa cywilnego, że samo twierdzenie o zmianie charakteru czynności prawnej z odpłatnej na nieodpłatną (bądź z nieodpłatnej na odpłatną) nie zawsze skutkuje jednoczesną zmianą *essentialia negotii* umowy. Odpłatność może należeć do przedmiotowych elementów istotnych umowy, lecz nie musi⁴³⁸. Zmiana czynności prawnej w zakresie odpłatności nie zawsze będzie wpływała na uznanie, że nie mieści się ona już w zakresie opodatkowania. Zauważyć trzeba, że zmiana charakteru umowy z odpłatnej na nieodpłatną i odwrotnie dotyczyć będzie *essentialia negotii* przy umowach wzajemnych w rozumieniu art. 487 § 2 k.c.

Końcowo poczynić należy kilka uwag dotyczących wzajemnej relacji pojęć ekwiwalentności, ceny oraz wartości rzeczy bądź praw majątkowych na przykładzie omawianej umowy sprzedaży w kontekście opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Otóż, umowa sprzedaży jako czynność prawna odpłatna obejmuje przedmiot świadczenia kupującego jakim jest suma pieniężna (cena), której wysokość ma odpowiadać wartości przedmiotu sprzedaży⁴³⁹. Cena i wartość rzeczy winny zatem być swoimi ekwiwalentami. Odwołując się jednak do rozważań z pierwszej części pracy wskazać należy na subiektywny charakter ekwiwalentności, taki pogląd zresztą dominuje obecnie w doktrynie prawa cywilnego⁴⁴⁰. Jeżeli w ocenie stron stosunku prawnego cena pozostaje w równowadze ekonomicznej do sprzedawanej rzeczy, to tym samym wysokość ceny wyrażonej w walucie odzwierciedla jej wartość. Cena i wartość rzeczy (praw majątkowych) przy umowach odpłatnych i ekwiwalentnych w dziedzinie prawa cywilnego będą zatem tożsame, w przeciwieństwie do ekwiwalentności pojmowanej w sposób obiektywny, gdzie wartość ekonomiczna rzeczy nie musi odpowiadać uiszczonej przez nabywcę cenie.

Wnioskiem płynącym z poczynionych uwag jest twierdzenie, że na gruncie prawa prywatnego dominuje subiektywne zapatrywanie na wartość wzajemnych świadczeń przy umowach odpłatnych. W przypadku takiej samej umowy postrzeganej przez pryzmat opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych cena nie stanowi już ekwiwalentu wartości, sama zaś wartość rzeczy odnosić się musi do kryteriów obiektywnych i rynkowych. Ustawodawca podatkowy tworząc

⁴³⁸ Ł. Węgrzynowski, *op. cit.*, s. 343.

⁴³⁹ Cz. Żuławska [w:] G. Bieniek, H. Ciepla, S. Dmowski, J. Gudowski, K. Kołakowski, M. Sychowicz, T. Wiśniewski, Cz. Żuławska, *Komentarz ...*, s. 21.

⁴⁴⁰ Z. Radwański, A. Olejniczak, *Zobowiązania - część ogólna*, wyd. 14, Warszawa, 2020 s. 126.

konstrukcję podatku od czynności cywilnoprawnych przyjął za przedmiot opodatkowania zastane już w prawodawstwie umowy i czynności prawne. W przeważającej mierze są one odpłatne, a stosunek czynności cywilnoprawnych o tym charakterze do umów nieodpłatnych podlegających zakresowi opodatkowania w zasadzie nie odbiega od ogólnej nielicznej grupy umów nieodpłatnych uregulowanych w prawie obligacyjnym.

2. 3. Opodatkowanie przychodu otrzymanego nieodpłatnie

2. 3. 1. Podatek dochodowy od osób fizycznych

Zgodnie z art. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych przedmiotem opodatkowania są dochody osób fizycznych. Szczegółowy zakres przedmiotowy ustawy wyznacza z kolei art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. formułując zasadę powszechności opodatkowania, co oznacza, że podatkowi podlega każdy dochód osiągnięty przez osobę fizyczną, zaś ulgi i zwolnienia stanowią wyjątek, który nie powinien podlegać interpretacji rozszerzającej. Zasada powszechności opodatkowania ma zastosowanie, z nielicznymi wyjątkami do ogólnej sumy dochodu niezależnie od źródła jego uzyskania. Na wstępie trzeba jednak zauważyć, że ustawa swoim zakresem obejmuje opodatkowanie dochodu ze wszystkich źródeł, natomiast samo pojęcie przychodu nabiera znaczenia prawnego wynikającego z ustawy podatkowej, która nie odwołuje się do ogólnych kategorii ekonomicznych, lecz wprowadza swoje autonomiczne znaczenie. Dochód jako pojęcie prawne nie został jednak zdefiniowany na gruncie ustawy podatkowej. Ustawodawca wskazał pośrednio jego istotę jako różnicę między przychodami i kosztami uzyskania przychodów⁴⁴¹. Również w teorii prawa podatkowego nie wypracowano jednego, powszechnie obowiązującego pojęcia dochodu wskazując, że może mieć ono znaczenie węższe opierające się na tzw. teorii funduszu konsumpcyjnego, gdzie dochodem są wpływy, które otrzymujący je może zużyć bez pomniejszenia swojego majątku. W szerszym ujęciu dochód kwalifikowany jest jako każdy przyrost majątku niezależnie od źródła i warunków jego uzyskania. Przy takim rozumieniu pojęcia dochodu będą nim wszystkie korzyści majątkowe otrzymane przez podatnika również takie jak darowizny, nagrody, wygrane itd. Niezależnie od koncepcji teoretycznych, istotą podatków dochodowych, w tym podatku dochodowego od osób fizycznych jest przejęcie przez wierzyciela podatkowego pewnej wartości

⁴⁴¹ B. Brzeziński, *Perypetie...*, s. 177.

ekonomicznej jaką dysponuje podatnik, jednak jak już wyżej wspomniano brak jest precyzyjnych narzędzi prawnych pozwalających na zdefiniowanie i ujęcie dochodu⁴⁴².

Punktem wyjścia dla stwierdzenia uzyskania dochodu będzie wskazanie źródła z którego podatnik go osiąga. Ustawodawca w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. dokonał wyliczenia przykładowego źródeł przychodów⁴⁴³. Otwarty katalog źródeł przychodu powoduje, że zakres przedmiotowy ustawy jest szeroki i co do zasady uwzględnia – zgodnie z wolą ustawodawcy – wszystkie przychody osiągane przez osoby fizyczne. W art. 2 u.p.d.o.f. wskazano na grupę przychodów, które zostały wyłączone z zakresu przedmiotowego ustawy. Z punktu widzenia dalszych rozważań należy zauważyć, że do tej grupy zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. zaliczono przychody uzyskane na podstawie ustawy o podatku od spadków i darowizn. W kontekście opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych zakresy przedmiotowe ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku od spadków i darowizn nie będą zatem pozostawały w stosunku krzyżowania, gdyż czynności cywilnoprawne opodatkowane na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn, w tym te o charakterze nieodpłatnym nie znajdują się w zakresie przedmiotowym ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Artykuł 10 ust. 1 u.p.d.o.f. określa możliwe źródła przychodów, jednak jak już wspomniano nie wyczerpuje wszelkich możliwych do uzyskania przez osoby fizyczne przychodów, jak również nie stanowi o ich rozłącznym charakterze⁴⁴⁴. Z punktu widzenia omawianych zagadnień najistotniejsze jest wskazanie w jakim zakresie zdarzenia nieodpłatne podlegają opodatkowaniu na gruncie ustawy oraz jakie kryteria ustawodawca bierze pod uwagę przy przyjęciu, że podatnik otrzymał pewną korzyść w postaci przychodu w sposób nieodpłatny. Uzupełnieniem kompleksowej analizy opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych w podatku dochodowym stanie się omówienie charakteru zwolnień przychodów otrzymanych w sposób nieodpłatny.

Ustawodawca konstruując katalog źródeł przychodu oparł się na zdarzeniach odpłatnych. Zawarcie umowy o pracę (art. 10 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.), wykonywanie pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.), wykonywanie działalności osobiście (art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.), zawieranie umów najmu, dzierżawy lub umów o podobnym charakterze (art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.), uzyskiwanie przychodów z kapitałów pieniężnych i praw majątkowych (art. 10 ust.

⁴⁴² B. Brzeziński, *Perypetie...*, s. 177-178.

⁴⁴³ Przepis art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. nie zawiera w swej treści sformułowania wskazującego na przykładowe wyliczenie poprzez posłużenie się wyrażeniem „zwłaszcza” lub „w szczególności”, należy mieć jednak na względzie, że oprócz źródeł wymienionych w punktach 1- 8a ustawodawca wskazał w punkcie 9 ust. 1, że opodatkowaniu podlegają też inne źródła, niewymienione wcześniej.

⁴⁴⁴ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 sierpnia 2011 r., I SA/Rz 383/11.

1 pkt 7 u.p.d.o.f.) mają charakter odpłatny i w większości przypadków jest to działalność odnosząca się do profesjonalnego obrotu. W art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. ustawa *expressis verbis* zawęży źródło przychodów do odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawa wieczystego użytkowania gruntów oraz innych rzeczy. Wyliczenie przedstawione wyżej mogłoby wskazywać, że zamierzeniem prawodawcy było opodatkowanie zdarzeń odpłatnych przy jednoczesnym uregulowaniu niektórych czynności prawnych nieodpłatnych w ustawach, które nie regulują profesjonalnego obrotu, na co zresztą wskazywać mógłby art. 2 u.p.d.o.f. z wyłączeniem dotyczącym podatku od spadków i darowizn. Jednocześnie w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. wobec braku definicji dochodu zdefiniowany został przychód jako pojęcie pierwotne w stosunku do dochodu. Zgodnie z powołaną normą przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 20 ust. 3 i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Kolejność w jakiej w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. wskazano czym jest przychód w rozumieniu ustawy z przyznaniem swoistego pierwszeństwa na rzecz otrzymanych lub postawionych do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniędzy i wartości pieniężnych zdaje się nie być przypadkowa i wprowadza na pierwszy plan przychód otrzymany odpłatnie w formie pieniężnej. Nie oznacza to jednak w żadnym razie, że przychód, który wyraża się poprzez nieodpłatne otrzymanie korzyści majątkowych w formie niepieniężnej jest marginalizowany. Brzmienie ustawy podatkowej odpowiada tu w dużej mierze faktycznemu obrotowi gospodarczemu, gdzie nieodpłatne uzyskanie przychodu stanowi proporcjonalnie zjawisko rzadsze niż odpłatne uzyskanie pieniędzy lub wartości pieniężnych. Fakt, że ustawodawca zaliczył do przychodu w treści art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń nie jest rozwiązaniem odosobnionym i zdaje się wyrażać zasadę powszechności opodatkowania dochodu, która - choć nie jest wysłowiona wprost w treści ustawy – jest akceptowana w judykaturze wielu krajów⁴⁴⁵.

Brzmienie art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. ma charakter ogólny i znajdzie zastosowanie wtedy, gdy brak będzie możliwości odwołania się do norm szczegółowych. Zawsze jednak należy dokonywać

⁴⁴⁵ Przykładem jest orzeczenie Sądu Najwyższego Stanów Zjednoczonych w sprawie *Cesarini v. United States* (296 F. Supp. 3 (N.D. Ohio 1969) w którym uznano, że przychód osoby fizycznej podlegający opodatkowaniu obejmuje wszystkie źródła, chyba, że konkretna kategoria przychodu jest wyraźnie wyłączona w ustawie. Przychodem podatkowym jest zatem każda korzyść niezależnie od formy jej uzyskania oraz tego, czy jest wyrażona w pieniądzu lub otrzymanej usłudze.

interpretacji art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. w powiązaniu ze źródłami przychodu określonymi w art. 10 u.p.d.o.f., gdyż każdy przychód musi znaleźć swoje odzwierciedlenie w ustawowo uregulowanym źródle. Artykuł 11 ust. 1 u.p.d.o.f. wprost wskazuje na opodatkowanie wartości otrzymanych nieodpłatnych świadczeń. Jest to zatem norma, która bezpośrednio włącza tę kategorię przychodów w zakres przedmiotowy ustawy. Nieodpłatne świadczenia jako kategoria przychodu nie zostały zdefiniowane na gruncie ustawy, jednak w ust. 2a art. 11 u.p.d.o.f. ustawodawca wskazał na sposób ustalania wartości otrzymanych nieodpłatnych świadczeń do których zaliczył:

- świadczenia usług wchodzących w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia,
- zakupione usługi,
- udostępnienie lokalu lub budynku,
- pozostałe przypadki.

Artykuł 11 ust. 2a pkt 4 u.p.d.o.f., wskazując na pozostałe przypadki nieodpłatnych świadczeń wyznacza szeroki zakres tego źródła przychodów, ponieważ uwzględnia on świadczenia o charakterze nieodpłatnym, które nie mieszczą się w trzech pierwszych kategoriach, przy czym sposób zredagowania art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f. nie świadczy, aby norma ta miała jedynie charakter przykładowy, gdyż w istocie zamiarem ustawodawcy było skonstruowanie katalogu o charakterze zamkniętym⁴⁴⁶. Zasadnicza różnica między przychodami, które stanowią rezultat otrzymania pieniędzy, wartości pieniężnych albo rzeczy lub praw majątkowych oraz otrzymania nieodpłatnych świadczeń w postaci usług lub udostępnienia rzeczy bądź praw majątkowych polega na tym, że w przypadku nieodpłatnych świadczeń stan majątkowy podatnika (świadczeniobiorcy) nie ulega zwiększeniu pomimo, że uzyskuje on wymierną i konkretną korzyść finansową⁴⁴⁷. Co istotne, nieodpłatne świadczenie nie powoduje także uszczerbku w majątku świadczeniodawcy, gdyż nie wyzbywa się ona swoich składników.

Po ustaleniu zakresu przedmiotowego opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych w podatku dochodowym od osób fizycznych wyjaśnienia wymaga pojęcie nieodpłatności, którym posługuje się ustawa. Nieodpłatne świadczenie na gruncie ustawy to szczególnego rodzaju świadczenie, gdzie podatnik odnosi konkretną korzyść pod tytułem darmym nie świadcząc nic w zamian. Łatwo dostrzec, że taka definicja zbliża nieodpłatne świadczenie do umowy darowizny, jednak znaczącą różnicą między tymi pojęciami jest fakt, że przedmiotem świadczenia na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie są rzeczy i prawa majątkowe, jak ma to miejsce przy umowie darowizny, lecz szeroko pojęte usługi. Przy spełnieniu pozostałych warunków, nieodpłatne świad-

⁴⁴⁶ J. Grabarczyk, *op.cit.*, s. 89.

⁴⁴⁷ *Ibidem*, s. 91.

czenie polegać może także na biernym znoszeniu pewnego stanu w sytuacji, kiedy świadczeniodawca mógłby czerpać z tego korzyść majątkową. Nie powinno ująć z pola widzenia, że problem opodatkowania nieodpłatnych świadczeń można rozpatrywać dwuwarstwowo, gdzie obie warstwy badawcze i interpretacyjne pozostają ze sobą w ścisłym i nierozzerwalnym związku. Pierwsza z nich dotyczy każdorazowego dokonania ustaleń i jednoznacznego przesądzenia, czy dany przychód jest w ogóle świadczeniem w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Odpowiedź twierdząca na postawione wyżej pytanie implikuje w dalszej kolejności konieczność ustalenia, czy świadczenie to ma faktycznie charakter nieodpłatny⁴⁴⁸.

Problematyka opodatkowania przychodów otrzymanych nieodpłatnie na gruncie ustaw o podatkach dochodowych, w szczególności podatku dochodowego od osób fizycznych w sposób nieodzowny w pierwszej kolejności nakierowuje uwagę na zagadnienie nieodpłatnych świadczeń. Zagadnienie to w istocie od początku obowiązywania ustawy rodziło wątpliwości⁴⁴⁹. Z perspektywy czasu perypetie związane z opodatkowaniem przychodów z nieodpłatnych świadczeń może podzielić na dwa okresy, gdzie swoistą cezurę wyznacza wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r.⁴⁵⁰. Nie sposób oprzeć się wrażeniu, że orzecznictwo sądownoadministracyjne, które mierzyło się z omawianą problematyką przed wyrokiem TK, w istocie rozstrzygało sprawy podatkowe w tym zakresie *a casu ad casum*, co z wielu względów było zjawiskiem wysoce niepożądanym⁴⁵¹. Orzeczenie TK pomimo, że odnosiło się do wniosku o zbadanie konstytucyjności art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2 – 2b u.p.d.o.f. z art. 2 i art. 217 Konstytucji RP, a więc przychodu z nieodpłatnych świadczeń otrzymywanych przez pracownika w ramach stosunku pracy to w sposób precyzyjny odnosi się do rozumienia nieodpłatnych świadczeń także poza stosunkiem pracowniczym. Wyrok ten pozwolił uporządkować pojawiające się wątpliwości oraz wyznaczył utrwalającą się linię orzecniczą sądów administracyjnych.

Niewątpliwie funkcjonujące przed orzeczeniem trybunalskim rozbieżności wiązały się z faktem, że nieodpłatność świadczeń do której nawiązuje ustawa podatkowa nie odnosi się wprost do umowy nazwanej, bądź innej umowy nienazwanej, gdzie zweryfikowanie, tego, czy podmiot

⁴⁴⁸ Zgodzić należy się z B. Brzezińskim, że brak jest wystarczających argumentów, które przemawiałyby za szerszym pojmowaniem nieodpłatnych świadczeń niż wynikałoby z norm prawa prywatnego, B. Brzeziński, *Perypetie...*, s. 182-183.

⁴⁴⁹ Uchwały NSA z z dnia 24 października 2011 r., II FPS 7/10; z dnia 24 maja 2010 r., II FPS 1/10; z dnia 16 października 2006 r., II FPS 1/06, opubl. ONSAiWSA 2006, nr 12, poz. 153; z dnia 18 listopada 2002 r. FPS 9/02, ONSA 2003/2/47; J. Pustuł, *Uchwały NSA w sprawie opodatkowania abonamentów medycznych*, PP, 2013, nr 11, s. 44.

⁴⁵⁰ Sygn. akt K 7/13, Dz.U. 2014, poz. 947.

⁴⁵¹ R. Ślesicka, *Opodatkowanie świadczeń dla pracowników na przykładzie świadczeń z tytułu szkoleń – interpretacje organów skarbowych i sądów administracyjnych*, PP, 2008, nr 7, s. 35; A. Taudul, *Opodatkowanie niektórych świadczeń pracowniczych – problemy praktyczne*, PP, 2008, nr 4 s. 8.

otrzymał korzyść pod tytułem darmym nie nastęcza trudności. Umowa wyznacza bowiem pewien obszar i ściśle określone granice, gdzie należy poszukiwać ewentualnej zapłaty, która przesądzi, że świadczenie nie miało charakteru nieodpłatnego. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych takich ścisłych granic w tym przypadku nie wyznacza, co powoduje z jednej strony niebezpieczeństwo nierozpoznania przez podatnika rzeczywiście otrzymanego dochodu, z drugiej zaś może skutkować błędnym uznaniem przez organ podatkowy, że taki dochód faktycznie został osiągnięty⁴⁵². W każdym razie przy prawidłowej kwalifikacji podatkowej interpretator nie może zapomnieć o nieodpłatnym świadczeniu, które powinno być w pierwszym rzędzie rzeczywistym dochodem podatnika.

Do roku 2014 nie funkcjonowało w istocie zbieżne i jednolite zapatrywanie na to, czym jest nieodpłatne świadczenie. Orzecznictwo w tym zakresie dość lakonicznie wskazywało, że nieodpłatność to po prostu brak zapłaty⁴⁵³. Szerzej zaś, nieodpłatne świadczenie jest uzyskaniem korzyści kosztem innego podmiotu oraz zdarzenia faktyczne, prawne i gospodarcze, których skutkiem jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie majątkowe mające konkretny wymiar finansowy⁴⁵⁴. W tym czasie można było zaobserwować w orzecznictwie sądowoadministracyjnym proces rozszerzającej interpretacji pojęcia nieodpłatnych świadczeń na kolejne obszary podatkowe⁴⁵⁵.

Bezpośrednim przyczynkiem do wypowiedzenia się w przedmiocie konstytucyjności przepisów ustawy podatkowej w powołanym wyżej wyroku TK były wieloletnie spory podatników z organami podatkowymi, ogniskujące się wokół opodatkowania nieodpłatnych świadczeń otrzymanych przez pracowników w ramach umowy o pracę⁴⁵⁶.

Zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. art. 12 ust. 1 w związku z art. 11 ust. 1 oraz art. 12 ust. 3 w związku z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. rozumiane w ten sposób, że „inne nieodpłatne świadczenie” oznacza wyłącznie przysporzenie majątkowe o indywidualnie określonej wartości, otrzymane przez pracownika, są zgodne z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP. Wyrok TK spotkał się zasadniczo z aprobatą piśmiennictwa, gdzie zauważono, że

⁴⁵² B. Brzeziński, *Szaleństwo opodatkowania nieodpłatnych świadczeń*, KPP, 2010, nr 3-4, s. 116.

⁴⁵³ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 19 września 2007 r., I SA/Kr 246/07.

⁴⁵⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2005 r., SA/Wa 928/04.

⁴⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2012 r., II FSK 709/11 oraz glosy krytyczne do tego wyroku H. Filipczyk, *Glosa I do wyroku NSA z dnia 6 grudnia 2012 r.*; oraz P. Czajka, *Glosa II do wyroku NSA z dnia 6 grudnia 2012 r.*, POP, 2012, nr 3, s.221.

⁴⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2011 r. II FSK 541/09; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 kwietnia 2007r., I SA/Wr 56/07.

nowo wyartykułowane w orzeczeniu przesłanki powstania nieodpłatnego świadczenia są przełomowe, burzące dotychczasową linię orzeczniczą i interpretacyjną⁴⁵⁷. Sformułowane w uzasadnieniu powyższego wyroku tezy mają fundamentalne znaczenie dla przedmiotu niniejszych rozważań, dlatego też warto w sposób syntetyczny przedstawić wnioski płynące ze wskazanego orzeczenia. Trybunał Konstytucyjny w omawianym wyroku podsumował ukształtowaną linię orzeczniczą sądów administracyjnych, gdzie utrwalone zostało definiowanie świadczenia nieodpłatnego w zakres którego wchodzi „wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy”⁴⁵⁸. Orzeczenie TK zdaje się podzielać co do zasady wypracowane stanowisko sądów. Jak już jednak wyżej wspomniano tak szerokie rozumienia nieodpłatnego świadczenia bez dodatkowych zastrzeżeń nie znajduje uzasadnienia i budzi istotne wątpliwości, ponieważ pojęcie świadczenia posiada swoje utrwalone znaczenie w prawie cywilnym⁴⁵⁹.

Po pierwsze, zdaniem TK nieodpłatność świadczenia podlegającego opodatkowaniu polega na jego dokonywaniu bez jakiegokolwiek odpłatności. Podmiot świadczący nie może liczyć zatem na odpłatę wzajemną, ani w chwili pierwotnego świadczenia ani później, gdyż musi mieć ono charakter przysparzający (bezzwrotny), co wynika z natury dochodu. Należałoby się w tym miejscu zastanowić jaki wpływ na kwalifikację przychodu do jednego ze źródeł miałyby częściowa odpłatność, a więc odpłata, która nie stanowi ekwiwalentu otrzymanego świadczenia. Kwestia ta przez długi czas pozostawała w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych nieuregulowana, jednak zmiana ustawy, polegająca na dodaniu ust. 2b w art. 11 u.p.d.o.f. rozwiązała kwestię świadczeń częściowo

⁴⁵⁷ A. Mariański, A. Nowak-Piechota, *Konstytucyjność opodatkowania pozapłacowych świadczeń pracowniczych*, PP, 2014, nr 11, s. 43.

⁴⁵⁸ TK odwołał się do uchwał NSA z dnia 18 listopada 2002 r., FPS 9/02, ONSA nr 2/2003, poz. 47; 16 października 2006 r., II FPS 1/06, ONSAiWSA nr 12/2006, poz. 153; 24 maja 2010 r., II FPS 1/10 oraz z 24 października 2011 r., II FPS 7/10.

⁴⁵⁹ Fakt ten słusznie dostrzegł NSA w wyroku z dnia 23 kwietnia 2013 r. sygn. akt II FSK 1715/11, wskazując obszernie na znaczenie pojęcia świadczenia, co uzasadnia przytoczenie tezy Sądu w większym fragmencie „Jest przy tym charakterystyczne to, że definicja ta [nieodpłatnego świadczenia – przyp. PS] odnosi się do <<świadczenia>>, a więc zdarzenia w zasadzie ściśle związanego z zobowiązaniami cywilnoprawnymi. Zgodnie z art. 353 § 1 k.c. "zobowiązanie polega na tym, że wierzyciel może żądać od dłużnika świadczenia, a dłużnik powinien świadczenie spełnić". Paragraf 2 stanowi, że "świadczenie może polegać na działaniu albo na zaniechaniu". Występuje ono wprawdzie także w tzw. zobowiązaniach realnych (np. art. 678 § 1 k.c.), czy zobowiązaniach związanych ściśle z prawami rzeczowymi (np. zobowiązania istniejące między współwłaścicielami, a oparte na art. 200, 205 czy 207 k.c. (zob. S. Grzybowski [w:] System prawa cywilnego, część ogólna (red. S. Grzybowski), Ossolineum 1985, str. 221), to jednak świadczenie nie może powstać w przypadku swobody umów "lecz tylko wówczas, gdy przewiduje to przepis ustawy" (zob. postanowienie SN z dnia 9 grudnia 2011 r., sygn. akt III CZP 78/11), co oznaczać powinno w rezultacie, że świadczenie jest istotą zobowiązania, bez względu na to, jaki ono ma charakter (por. wyrok SN z dnia 1 kwietnia 2011 r., Sygn. akt III CSK 206/10, publik. OSNC-ZD 2012, nr 2, poz. 25)".

odpłatnych. Zgodnie bowiem z powołaną regulacją, w przypadku częściowej odpłatności przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tychże świadczeń, a odpłatnością ponoszoną przez płatnika. Częściową odpłatność trzeba jednak rozumieć w sensie ekonomicznym, nie zaś zobowiązaniowym, co oznacza, że należy ustalić wartość rynkową sprzedanej rzeczy⁴⁶⁰. Trzeba mieć na uwadze, że sprzedaż rzeczy lub prawa majątkowego po cenie niższej niż jego wartość rynkowa nie skutkuje jednocześnie świadczeniem na rzecz kupującego, który przecież żadnego świadczenia w tym przypadku nie otrzymuje. Prawidłowa interpretacja takich zdarzeń winna uwzględniać okoliczności zawartej umowy, która pozornie może okazać się odpłatna jedynie w części, a faktycznie uwzględniać subiektywne zapatrywania stron na wartość sprzedanej rzeczy lub prawa majątkowego⁴⁶¹. Pomijając wątpliwości, które mogą mieć miejsce w praktyce trzeba zauważyć, że ustawodawca zdecydował się wprowadzić pojęcie częściowej odpłatności świadczenia (tym samym częściowej nieodpłatności), które nie występowało w ustawach o podatku od spadków i darowizn oraz ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych. Również w dziedzinie prawa cywilnego, o czym była mowa w pierwszej części pracy, zasadniczo funkcjonuje podział dychotomiczny na czynności prawne odpłatne i nieodpłatne. Można zatem postawić pytanie, gdzie przebiega granica między odpłatnością, częściową odpłatnością a nieodpłatnością. W świetle wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego oraz brzmienia art. 11 u.p.d.o.f. uzasadnione jest założenie, że brak jakiegokolwiek odpłaty za otrzymane świadczenie skutkować będzie, po spełnieniu pozostałych przesłanek, powstaniem przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia, natomiast w tych przypadkach, gdzie świadczenie nie odpowiada wartości rynkowej rzeczy lub świadczenia należy uznać, że jest ono odpłatne w części⁴⁶².

Po drugie, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że ocena podatkowa musi uwzględniać to, czy nieodpłatne świadczenie otrzymane (w tym przypadku przez pracownika) obiektywnie leżało w jego interesie, przy czym interes ten należy pojmować jako realne przysporzenie majątkowe (korzyść), którego efekt jest możliwy do uchwycenia w jego majątku⁴⁶³. Nieodpłatne świadczenie uzyskiwane od pracodawcy, winno prowadzić do pojawienia się po stronie pracownika dochodu rozumianego jako korzyść majątkowa. Może ona urzeczywistnić się w dwóch postaciach: powiększenia

⁴⁶⁰ Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 5 stycznia 2009 r., I SA/Go 852/08, LEX nr 487509.

⁴⁶¹ Wyrok NSA z dnia 23 sierpnia 2012 r. II FSK 129/11; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 16 października 2013 r., I SA/Go 428/13.

⁴⁶² W ocenie TK zasadnie ustawodawca odstąpił od definiowania pojęcia nieodpłatnych świadczeń na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ze względu na wciąż pojawiające się nowe postaci świadczeń. Również próba ich skatalogowania byłaby nieuzasadniona ze względu na niemożność nadążenia za praktyką profesjonalnego obrotu gospodarczego.

⁴⁶³ Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2020 r., II FSK 1995/18.

aktywów, co jest zwykłym skutkiem wypłaty środków pieniężnych, albo do zaoszczędzenia wydatków, co może być następstwem świadczenia rzeczowego lub w formie usługi. Wskutek takiego świadczenia w majątku pracownika nie pojawia się wprawdzie realny dochód (w znaczeniu ekonomicznym), ale ponieważ znaczenie dochodu na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest szersze, zaoszczędzenie wydatków musi być traktowane na równi z przyrostem majątku.

Po trzecie, co wyraźnie zostało wyrażone w omawianym wyroku, nieodpłatne świadczenie na rzecz pracownika może być uznane za dochód w rozumieniu ustawy podatkowej tylko pod warunkiem, że rzeczywiście spowodowało zaoszczędzenie przez niego wydatku. Warunek ten zaś będzie spełniony wtedy, gdy pracownik skorzystał ze świadczenia oferowanego przez pracodawcę w pełni dobrowolnie. Wyrażenie zgody na skorzystanie ze świadczenia wskazuje, że otrzymane przez pracownika świadczenie z punktu widzenia jego sytuacji zawodowej, życiowej, rodzinnej jest celowe i przydatne oraz leży w jego interesie. W innym przypadku, brak świadczenia ze strony pracodawcy skutkowałaby poniesieniem wydatku przez pracownika.

W zakresie źródła przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy ustawodawca wprost wskazał, że zalicza się do nich wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych. Nieodpłatne świadczenia pracownicze uregulowane w art. 12 ust. 1 oraz ust. 2a-3 u.p.d.o.f. były przedmiotem wyżej omówionej weryfikacji zgodności powołanych norm ustawy podatkowej z Konstytucją RP. Szeroka gama różnorodnych form świadczeń nieodpłatnych otrzymywanych przez pracowników w ramach stosunku pracy powodowała jednak wątpliwości nie tylko co opodatkowania świadczeń, ale też ustalenia podstawy ich opodatkowania. Obecny stan prawny oraz linia orzecznicza ukształtowana pod wpływem wyroku TK pozwala jednak stwierdzić, że za inne nieodpłatne świadczenia, jako przychód w rozumieniu art. 12 ust. 1 i art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. mogą być uznane świadczenia, które zostały spełnione za zgodą pracownika (skorzystał z nich w pełni dobrowolnie); zostały spełnione w jego interesie (a nie w interesie pracodawcy) i przyniosły mu korzyść w postaci powiększenia aktywów lub uniknięcia wydatku, który musiałby ponieść. Osiągnięta korzyść jest wymierna i przypisana indywidualnemu pracownikowi, nie jest zatem dostępna w sposób ogólny dla wszystkich podmiotów⁴⁶⁴. Nadto, uzyskanie takiego świadczenia nie może mieć charakteru zwrotnego, przychodem jest bowiem określony przyrost majątkowy, a zatem jego otrzymanie musi mieć charakter definitywny i bezzwrotny⁴⁶⁵.

⁴⁶⁴ Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2015 r., II FSK 1126/13.

⁴⁶⁵ Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2020 r., II FSK 524/18.

Powyższy wyrok Trybunału Konstytucyjnego, chociaż dotyczył opodatkowania otrzymanych nieodpłatnych świadczeń przez pracowników w ramach stosunku pracy, znajduje szersze zastosowanie w kształtowaniu się linii orzeczniczej sądów administracyjnych w podobnych sprawach⁴⁶⁶. Przesądzenie kwestii opodatkowania nieodpłatnych świadczeń o których mowa w art. 11 ust. 1 u.-p.d.o.f. musi uwzględniać spełnienie kryteriów wynikających z uzasadnienia TK, pomimo, że treść wyroku odnosi się wprost do świadczeń pracowniczych. Kwestia ta ma o tyle istotne znaczenie, że jak już wcześniej wyjaśniono ustawodawca nie dokonał zdefiniowania omawianego pojęcia. Uzasadnione jest zatem wskazanie na najbardziej charakterystyczne, uniwersalne i pojawiające się zarówno w działalności interpretacyjnej organów podatkowych oraz orzeczeniach sądowych przykłady nieodpłatnych świadczeń, które stanowią przychód w rozumieniu ustawy podatkowej. Nie mniej istotne są również te świadczenia, które pomimo nieodpłatnego charakteru nie rodzą obowiązku podatkowego.

Za ugruntowane w orzecznictwie sądów administracyjnych i skutkujące powstaniem m przychodu są następujące nieodpłatne świadczenia:

- przejęcie przez spółkę osobową długów jej wspólnika⁴⁶⁷;
- rezygnacja wierzyciela z dochodzenia przedawnionego zobowiązania cywilnoprawnego⁴⁶⁸;
- umorzenie przez instytucję kredytową (bank) części lub całości długu, bądź świadczenia odsetkowego⁴⁶⁹;
- wykonanie umowy depozytu nieprawidłowego⁴⁷⁰;
- korzyści wynikające z udziału w handlowych programach lojalnościowych polegające na otrzymaniu rabatu kwotowego lub procentowego w związku z dokonanymi zakupami⁴⁷¹;
- opłacanie przez spółkę składek dobrowolnego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej członków zarządu spółki prawa handlowego⁴⁷²;
- świadczenia pieniężne otrzymywane przez klientów w akcjach promocyjnych⁴⁷³;

⁴⁶⁶ Wyroki NSA z dnia 6 lutego 2015 r., II FSK 3501/14, z dnia 23 kwietnia 2015 r., II FSK 1157/13 oraz z dnia 21 kwietnia 2015 r., II FSK 792/13, z dnia 2 czerwca 2015 r., II FSK 1126/13; postanowienie NSA w składzie 7 sędziów z dnia 13 października 2014 r., II FPS 6/14.

⁴⁶⁷ Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2017 r., II FSK 115/15.

⁴⁶⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 grudnia 2017 r., I SA/Bk 1206/17.

⁴⁶⁹ Wyroki NSA z dnia 21 stycznia 2016 r., II FSK 2805/13; z dnia 18 marca 2015 r., II FSK 467/13.

⁴⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2007 r., II FSK 859/06.

⁴⁷¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 stycznia 2010 r. III SA/Wa 1683/09.

⁴⁷² Wyrok NSA z dnia 5 marca 2014 r., II FSK 684/12.

⁴⁷³ Wyrok NSA z dnia 8 października 2019 r., II FSK 3562/17.

- ponoszenie przez pracodawców kosztów dojazdów do miejsca pracy i zakwaterowania pracowników⁴⁷⁴.

Nie stanowią natomiast przychodów z nieodpłatnych świadczeń następujące zdarzenia:

- przedawnienie zobowiązania cywilnoprawnego⁴⁷⁵;
- odstąpienie (umorzenie długu) przez bank od żądania od kredytobiorcy świadczeń wynikających z nieważnej czynności prawnej⁴⁷⁶;
- uczestnictwo w obowiązkowym kursie szkoleniowym, organizowanym przez organ samorządu zawodowego lub związek zawodowy, finansowany ze środków własnych tego podmiotu, dotyczący osób, które są członkami organu samorządu czy związku zawodowego⁴⁷⁷;
- pokrywanie kosztów zakwaterowania oraz stworzenia odpowiedniego do warunków pracy zaplecza socjalnego pracowników, jeżeli są stworzone w interesie pracodawcy⁴⁷⁸;
- przyznanie spadkobiercy w drodze działu spadku całej nieruchomości wchodzącej do masy spadkowej, z pominięciem innych spadkobierców, bez spłat i dopłat (roszczenie to ma charakter pieniężny nie zaś świadczenia w naturze i nie zmienia tej okoliczności rezygnacja z jego dochodzenia przez pozostałych współspadkobierców)⁴⁷⁹;
- objęcie nowych akcji spółki komandytowo-akcyjnej wyemitowanych w związku z podwyższeniem kapitału zakładowego z kapitału zapasowego tej spółki⁴⁸⁰;
- wniesienie wkładu niepieniężnego przez wspólnika do spółki⁴⁸¹;
- otrzymanie świadczeń o charakterze zwrotnym⁴⁸²;
- realizacja przez klienta kuponu rabatowego uprawniającego do zakupu określonego towaru po obniżonej cenie⁴⁸³

Uzupełniając wyżej powołane przypadki należy podkreślić, że obligatoryjnym warunkiem powstania przychodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń, również pracowniczych jest definitywność

⁴⁷⁴ Wyrok NSA z dnia 13 sierpnia 2019 r., II FSK 2904/17.

⁴⁷⁵ Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2020 r., II FSK 2306/18.

⁴⁷⁶ Wyrok NSA z dnia 26 października 2016 r., II FSK 2793/14.

⁴⁷⁷ Wyrok NSA z dnia 30 maja 2017 r., II FSK 1206/15.

⁴⁷⁸ Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2016 r., II FSK 1970/14.

⁴⁷⁹ Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2016 r., II FSK 1575/14.

⁴⁸⁰ Wyrok NSA z dnia 30 marca 2016 r., II FSK 219/14.

⁴⁸¹ Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2015 r., II FSK 3068/12.

⁴⁸² Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2020 r., II FSK 524/18.

⁴⁸³ Wyrok NSA z dnia 9 lipca 2019 r., II FSK 2478/17.

przysporzenia. Chociaż nie wynika to z brzmienia art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. za przychody podatkowe mogą być uznane tylko takie świadczenia, które nie mają charakteru zwrotnego. Nie można pomijać okoliczności, że przychód jest w istocie określonym przyrostem w majątku podatnika, a co za tym idzie jego otrzymanie musi mieć charakter definitywny⁴⁸⁴.

Kwestia odpłatności lub nieodpłatności musi być na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych rozpatrywana w kontekście wzajemności ewentualnych świadczeń⁴⁸⁵. Tylko bowiem zaistnienie świadczenia wzajemnego skutkować może odpłatnością umowy. W przypadkach, gdy nie chodzi o czynność prawną opartą o zasadę wzajemności, lecz o jednostronną czynność prawną, która stanowi wykonanie zobowiązania wynikającego z przepisów prawa nie sposób mówić o odpłatności takiej czynności. Potrzeba dostrzeżenia takiej relacji zachodzić będzie zazwyczaj w przypadku prawa spółek. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny, istotną cechą odpłatności jest wzajemność, a więc uzyskanie przez zbywającego od nabywcy stanowiącego przysporzenie świadczenia ekwiwalentnego w stosunku do jego świadczenia; w przypadku zobowiązań powstałych na gruncie prawa spółek, a dotyczących wypłaty zysku, ciężącemu na spółce zobowiązaniu nie odpowiada jakiegokolwiek zobowiązanie wzajemne wspólnika, udziałowca lub akcjonariusza uprawnionego do udziału w zysku. Chociaż wykonanie takiego zobowiązania przez spółkę spowoduje jego wygaśnięcie, to jednocześnie nie doprowadzi to jednak do jakiegokolwiek przyrostu majątku spółki, a więc nie uzyska ona jakiegokolwiek przychodu pomimo, że uwolni się od ciężącego na niej wcześniej obowiązku⁴⁸⁶. Uwagi poczynione w orzecznictwie odnoszą się w pierwszym rzędzie do definiowania zagadnienia odpłatności, jednak kreślą one jednocześnie granice pojęciowe nieodpłatności w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, szczególnie w tych przypadkach, gdy ustawodawca zakresem opodatkowania obejmuje w sposób zamierzony jedynie czynności prawne odpłatne⁴⁸⁷. Nadto, trzeba mieć na uwadze konieczność uwzględniania w przypadku przychodów z nieodpłatnych świadczeń woli świadczeniodawcy, a więc jego świadomie wyrażonej chęci przekazania świadczenia nieodpłatnego⁴⁸⁸.

Dokonane omówienie wniosków płynących z wyroku TK z dnia 8 lipca 2014 r. stanowi również swoiste przedpole dla dalszych rozważań na gruncie ustawy o podatku dochodowym od

⁴⁸⁴ Wyrok NSA z dnia 2 marca 2021 r., II FSK 2993/18.

⁴⁸⁵ M. Pogoński, *Opodatkowanie akcji pracowniczych przyznanych na preferencyjnych warunkach*, PP, 2012, nr 6, s. 17.

⁴⁸⁶ Wyroki NSA z dnia 26 października 2017 r., II FSK 2622/15; z dnia 21 maja 2014 r., II FSK 835/12 z dnia 25 marca 2015 r. II FSK 462/13.

⁴⁸⁷ Por. art. 14 ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f.

⁴⁸⁸ W. Nykiel (red.), *Prawo podatkowe ...*, *op. cit.*s, 191.

osób fizycznych, która w swojej konstrukcji wielokrotnie odwołuje się do zdarzeń prawnych i gospodarczych o naturze nieodpłatnej. Znaczenie wyroku TK nie będzie więc miało zastosowania jedynie do nieodpłatnych świadczeń pracowniczych.

Innym źródłem przychodów uwzględniającym opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń jest prowadzenie pozarolniczej działalności gospodarczej. Przepis art. 14 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. do tej kategorii przychodów zalicza dotacje, subwencje, dopłaty, z zastrzeżeniem ust. 3 pkt 13, i inne nieodpłatne świadczenia otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków, z wyjątkiem gdy przychody te są związane z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których, zgodnie z art. 22a-22o, dokonuje się odpisów amortyzacyjnych. Grupę powyższych przychodów łączy fakt ich otrzymania przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą pod tytułem darmym, a więc bez żadnego świadczenia wzajemnego. Kwestia zaliczenia takich przychodów do źródła związanego z prowadzeniem pozarolniczej działalności gospodarczej nie powinna budzić wątpliwości, o ile rzecz jasna pozostają one w związku z tą działalnością. Mankamentem legislacyjnym może być jednakże redakcja przepisu, który w pierwszej kolejności wskazuje na opodatkowanie dotacji, subwencji oraz dopłat, a następnie zalicza do tej kategorii inne nieodpłatne świadczenia. Można zatem postawić pytanie, czy według zamiaru ustawodawcy dotacje, subwencje oraz dopłaty miały mieścić się w zakresie zbioru „nieodpłatne świadczenia” i stanowić ich podzbiór, czy też nie. Odpowiedź twierdząca na postawione pytanie może implikować korektę rozumienia pojęcia nieodpłatnych świadczeń wypracowanych przez orzecznictwo oraz znajdującego odzwierciedlenie w poruszonym już wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r. Odpowiedź negatywna prowadziłaby natomiast do wniosku, że pojęcie nieodpłatnych świadczeń na gruncie ustawy o podatku odchodowym od osób fizycznych nie obejmuje wszystkich przychodów, które co do zasady mają charakter indywidualizowany, konkretny, bezzwrotny (definitywny), uzyskany pod tytułem darmym. Z brzmienia art. 14 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. wynika, że nieodpłatnymi świadczeniami są także dotacje, subwencje oraz dopłaty, zaś opodatkowaniu z tytułu prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej podlegają także „inne” nieodpłatne świadczenia, a więc nie wymienione w przykładowym wyliczeniu⁴⁸⁹. Kategoria nieodpłatnych świadczeń otrzymywanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą będzie zatem musiała podobnie jak przy świadczeniach otrzymywanych przez pracowników wykazywać cechy rzeczywistej korzyści polegającej bądź na zwiększeniu aktywów (otrzymanie subwencji, dotacji oraz dopłat), bądź to na zmniejszeniu pasywów. Nie do zaakcepto-

⁴⁸⁹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 27 marca 2014 r., I SA/Rz 1154/13, LEX 1452391.

wania jest jednak pogląd jakoby o otrzymaniu świadczenia w naturze, a więc pod tytułem darmym (nieodpłatnie) świadczyła sama różnica pomiędzy ceną zakupu lub nabycia rzeczy a jej wartością rynkową. Stanowisko to znajduje przełożenie także na kwestię opodatkowania nieodpłatnych świadczeń, gdyż nabycie rzeczy lub prawa po cenie niższej od wartości rynkowej nie powoduje zwiększenia aktywów, ani nie zmniejsza pasywów. Teza, że takie nabycie powoduje zmniejszenie pasywów stanowi nieporozumienie⁴⁹⁰. Trzeba mieć bowiem na względzie, że zmniejszenie pasywów nie polega na zapłacie ceny niższej od wartości rynkowej rzeczy, lecz na zmniejszeniu już istniejących zobowiązań dłużnika. Jeżeli zatem uprzednio nie powstały żadne zobowiązania względem sprzedającego (zbywcy) to zapłata ceny, nawet odbiegającej od wartości rynkowej nie będzie skutkować zmniejszeniem pasywów, które przecież wcześniej nie powstały⁴⁹¹.

Nie ma usprawiedliwionej podstawy do twierdzenia, że nieodpłatne świadczenia otrzymywane w ramach źródła pozarolniczej działalności gospodarczej stanowią podzbiór zawierający się w szerszym pojęciu nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. Przepis art. 14 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. odwołuje się do nieodpłatnych świadczeń, które w rzeczywistości otrzymywane są na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków prowadzonej pozarolniczej działalności, natomiast w art. 14 ust. 2 pkt 8 ustawodawca w pewien sposób uzupełnia kategorię przychodu z pozarolniczej działalności gospodarczej poprzez wskazanie na wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń⁴⁹². Niewątpliwie sposób normatywnego wyodrębnienia przychodu z nieodpłatnych świadczeń w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej do dwóch oddległych od siebie jednostek redakcyjnych nie jest zabiegiem ułatwiającym prawidłowe odczytanie normy. Pomimo takich niedoskonałości tekstu prawnego, można zauważyć, że nieodpłatne świadczenie otrzymywane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej zbliża się w swej treści do omawianego wyżej pojęcia w rozumieniu art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. Na gruncie art. 14 ust. 2 pkt 8 u.p.d.o.f. można mówić o trzech kategoriach takich świadczeń. Pierwsze, to świadczenia nieodpłatne, w przypadku których otrzymujący odnosi określoną korzyść pod tytułem darmym; drugie, to świadczenia w naturze, a więc świadczenia rzeczowe, których przedmiot jest inny, niż

⁴⁹⁰ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji z dnia 30 stycznia 2018 r., ITPB1/415-998/13/18-S/AK.

⁴⁹¹ Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2016 r., II FSK 584/14.

⁴⁹² Z grupy tej ustawodawca wyłączył wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, obliczoną zgodnie z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f., otrzymanych od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn, z zastrzeżeniem, iż wyłączeniu temu nie podlegają świadczenia otrzymywane na podstawie stosunku pracy, pracy nakładczej lub na podstawie umów będących podstawą uzyskiwania przychodów zaliczonych do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f.

pieniądz lub wartość pieniężna, natomiast trzecią grupą stanowią inne nieodpłatne świadczenia, których przedmiotem nie są rzeczy, lecz usługi⁴⁹³.

W przypadku przychodów osiągniętych przez osobę fizyczną z tytułu prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej występują charakterystyczne zdarzenia gospodarcze, które mogą być interpretowane jako zaistniałe pod tytułem darmym, jednak w świetle obowiązujących przepisów ustawy podatkowej nie powinny być kwalifikowane jako świadczenia nieodpłatne. Działalność gospodarcza obfituje w sytuacje, gdzie dochodzi do nabycia towaru lub usługi po cenie niższej niż to wynika to z ich wartości rynkowej. Powodów takiego stanu rzecz w obrocie gospodarczym jest wiele i nie sposób wymienić w tym miejscu choćby głównych z nich. Co jednak jest istotne dla dalszych rozważań, nie wszystkie nabycia po cenie niższej niż rynkowa stanowią dla nabywcy otrzymane świadczenie nieodpłatne. Jak słusznie zwrócono uwagę w orzecznictwie, nie do przyjęcia jest pogląd, jakoby o otrzymaniu świadczenia w naturze, a więc pod tytułem darmym (nieodpłatnego) świadczyła sama różnica pomiędzy ceną zakupu rzeczy a jej wartością rynkową⁴⁹⁴. Ważną konstatacją poczynioną przez Sąd jest stwierdzenie, że już samo nabycie rzeczy za określoną cenę wyklucza nabycie jej pod tytułem darmym a można ewentualnie mówić o świadczeniu częściowo odpłatnym, gdzie cena rynkowa stanowi wypadkową (średnią) cen uzyskiwanych w obrocie, z których każda w mniejszym lub większym stopniu odbiega od ceny przeciętnej, uznawanej za rynkową.

Mając na uwadze powyższą tezę, należy przyjąć, że upatrywanie w popularnej praktyce funkcjonującej w obrocie gospodarczym - polegającej na odstępstwie od ceny rynkowej - okoliczności wskazujących na uzyskanie nieodpłatnego świadczenia, nie ma wystarczającej podstawy normatywnej oraz wątpliwe jest zapatrywanie, jakoby nabycie rzeczy po korzystnej cenie, odbiegającej od cen rynkowych, samo przez się oznaczało uzyskanie przychodu⁴⁹⁵. Dokonując prawidłowej identyfikacji zdarzeń gospodarczych i prawnych dla celów podatkowych w kontekście nieodpłatnych świadczeń otrzymywanych z tytułu prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej należy mieć na uwadze zasadę, że nie jest przychodem z wyżej wymienionego źródła świadczenie otrzymane pod tytułem darmym od samego siebie.

Specyficznym rodzajem dochodów osiągniętych z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej są różnego rodzaju dotacje, subwencje i inne dofinansowania otrzymywane przez osoby fizyczne. Niewątpliwie należą one do nieodpłatnych świadczeń, które należy w pierwszym rzędzie

⁴⁹³ Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2012 r., II FSK 1477/10.

⁴⁹⁴ *Ibidem*.

⁴⁹⁵ A. Młoczkowska, *Przy nabyciu praw i obowiązków w spółce komandytowej za cenę niższą niż wartość rynkowa nie powstaje przychód w PIT*, M. Pod., 2018, nr 1, s. 4.

przyporządkować do źródła pozarolniczej działalności gospodarczej, jednak mogą one w niektórych przypadkach zostać zakwalifikowane do tzw. innych źródeł zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f.⁴⁹⁶. Wzmiankowana specyfika tego rodzaju nieodpłatnych świadczeń polega na tym, że po pierwsze, aby dotacja, subwencja lub inne nieodpłatne dofinansowanie zostało uznane za przychód z działalności gospodarczej, musi być przeznaczone na pokrycie kosztów tej działalności, a więc nie może być ukierunkowane na nabycie składników majątku trwałego; po drugie, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje szereg zwolnień w przypadku otrzymywania form finansowej pomocy nieodpłatnej, jednak zwolnienie będzie przysługiwać tylko wtedy, gdy dotacje zostaną wydatkowane w całości na cele, na które zostały przeznaczone; po trzecie, zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 56 u.p.d.o.o.f. z kosztów uzyskania przychodów zostają generalnie wyłączone wydatki sfinansowane dotacją⁴⁹⁷. Najogólniej rzecz ujmując, rozwiązania podatkowo wynikające z ustawy mają na celu wyeliminowanie ewentualnych podatkowych korzyści, jakie mogłyby przynosić otrzymywane dotacje w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Odrębnie w stosunku do przychodów z tytułu nieodpłatnych świadczeń osiągniętych na podstawie wyżej omówionych przepisów, ustawodawca potraktował nieodpłatne udostępnianie nieruchomości przez osoby fizyczne. W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2008 r. podatnik, który udostępnił nieruchomość nieodpłatnie do używania innym osobom był zobowiązany rozpoznać z tego tytułu przychód. Na mocy ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, uchylono obowiązujący wówczas art. 16 u.p.d.o.f.⁴⁹⁸. Obecnie zatem nieodpłatne udostępnienie nieruchomości nie powoduje obowiązku podatkowego u jej właściciela.

Kolejnym źródłem przychodów, uwzględniającym opodatkowanie nieodpłatnych świadczeń są tzw. kapitały pieniężne. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 lit. d) u.p.d.o.f. za przychody z tego źródła uznaje się dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych faktycznie uzyskane z tego udziału, w tym również wartość dokonanych na rzecz wspólników spółek, nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, określoną według zasad wynikających z art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. W tym zakresie należy odwołać się do poczynionych wyżej uwag w zakresie definiowania pojęcia nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń. W przypadku przychodów z kapitałów pieniężnych opodatkowaniu podlegać będą inne niż pieniężne świadczenia posiadające charakter nieodpłatny lub częściowo odpłatny otrzymywany przez wspólników i akcjonariuszy od spółki.

⁴⁹⁶ P. Małecki, *Dotacje otrzymywane przez osoby fizyczne*, PP, 2012, nr 5, s. 15.

⁴⁹⁷ *Ibidem*.

⁴⁹⁸ Dz. U. Nr 209, poz. 1316 ze zm.

Przy ustalania wartości takich świadczeń ustawodawca odsyła do zasad określonych w art. 11 ust. 2 – 2b u.p.d.o.f.

Przychody uzyskane z tytułu kapitałów pieniężnych, w tym również wartości dokonanych na rzecz wspólników spółek nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń podlegają opodatkowaniu w sytuacji ich faktycznego otrzymania lub pozostawienia do dyspozycji. Nie ma przy tym znaczenia okoliczność, czy otrzymanie takich świadczeń pozostaje w relacji do posiadanych przez wspólników udziałów⁴⁹⁹. Podobnie bez znaczenia dla przepisów ustawy podatkowej jest charakter otrzymywanego świadczenia (np. rzeczy, prawa, usługi), jeżeli ich wartość da się ustalić na podstawie art. 11 ust. 2 – 2b u.p.d.o.f.

Istotnym z punktu widzenia przedmiotowych rozważań oraz opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych w kontekście kapitałów pieniężnych jest nieodpłatne zbycie nabytych papierów wartościowych. Dotychczasowe orzecznictwo sądownoadministracyjne wskazuje, że zagadnienie to pojawia się najczęściej w ramach funkcjonowania pracowniczych programów motywacyjnych, gdzie pracownik otrzymuje nieodpłatnie udziały spółki. Sytuacja taka rodziła wątpliwości, czy nabycie nieodpłatne udziałów (akcji) podlega opodatkowaniu w momencie nabycia tychże, czy też dopiero w momencie ich zbycia. Ukształtowana aktualnie linia orzecznicza wskazuje, że przychód podlegający opodatkowaniu powstaje dopiero w momencie zbycia akcji, a nie w momencie ich nieodpłatnego nabycia⁵⁰⁰. W związku z powyższym wskazać należy, że nieodpłatne (lub częściowo nieodpłatne) nabycie akcji jest neutralne podatkowe w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dochód taki podlega jednak opodatkowaniu w chwili zbycia otrzymanych akcji. Stanowisko takie uzasadniane jest możliwością określenia rzeczywistego przychodu dopiero w momencie zbycia udziałów, które weszły do majątku osoby fizycznej w sposób nieodpłatny⁵⁰¹.

W powołanych przepisach ustawy *expressis verbis* wyrażono zasadę opodatkowania świadczeń, które są odpłatne tylko w części. Odpłatność częściowa to różnica pomiędzy wartością otrzymanych świadczeń, ustalona według zasad określonych w art. 11 ust. 2 – 2b, a odpłatnością ponoszoną przez wspólnika lub akcjonariusza. Należy jednak przy prawidłowej identyfikacji świadczeń częściowo odpłatnych mieć na względzie, że nie powoduje powstania przychodu z tytułu świadczeń częściowo odpłatnych w rozumieniu art. 11 ust. 2b u.p.d.o.f. korzystanie na jednakowych warunkach

⁴⁹⁹ J. Sekita, *Opodatkowanie dochodów osób fizycznych z inwestowania i lokacji majątku*, Warszawa 2011, s. 156.

⁵⁰⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 grudnia 2020 r., I SA/Gd 819/20; wyrok NSA z dnia 13 lutego 2014 r., II FSK 601/12.

⁵⁰¹ Wyroki NSA z dnia 11 grudnia 2013 r., II FSK 111/12; z dnia 9 grudnia 2011 r., II FSK 1113/10; z dnia 5 października 2011 r. sygn. akt II FSK 517/10.

ch z rabatu przy zakupie towarów lub usług przez nieograniczone grono osób⁵⁰². Uwagi te odnoszą się również do tych zdarzeń prawnych i gospodarczych, na skutek których określone podmioty nie ponoszą pełnych kosztów uzyskiwania dóbr lub świadczeń. Częściową odpłatność należy jednak odróżnić od rabatu jako zniżki, czy ustępstwa procentowego od ustalonych cen towaru obowiązujących w danym miejscu lub czasie⁵⁰³. Różnica polega na tym, że w przypadku rabatu jest on udzielany jako zachęta do kupowania towarów (usług) w wypadku spełnienia przez odbiorcę warunków określonych przez sprzedającego. Tylko zatem korzystanie na jednakowych warunkach z rabatów przy zakupie przez nieograniczone grono osób nie powoduje powstania przychodu z tytułu świadczeń częściowo odpłatnych w rozumieniu art. 11 ust. 2b u.p.d.o.f. W orzecznictwie sądowym jako przykład świadczenia o charakterze częściowo odpłatnym podlegających opodatkowaniu podaje się udzielanie udziałowcom banku kredytów niżej oprocentowanych niż innym kredytobiorcom, nie będącym udziałowcami tego banku⁵⁰⁴.

Zasada powszechności opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych znalazła swój wyraz w art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f., który wskazuje na inne źródła dochodów nieujętych we wcześniejszych jednostkach redakcyjnych stanowiących katalog otwarty. Przykładowe wyliczenie przychodów zaliczanych do tzw. innych źródeł zgodnie z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. zawiera w szczególności „kwoty wypłacone po śmierci członka otwartego funduszu emerytalnego wskazanej przez niego osobie lub członkowi jego najbliższej rodziny, w rozumieniu przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, kwoty uzyskane z tytułu zwrotu z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego oraz wypłaty z indywidualnego konta zabezpieczenia emerytalnego, w tym także dokonane na rzecz osoby uprawnionej na wypadek śmierci oszczędzającego, zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, stypendia, dotacje (subwencje) inne niż wymienione w art. 14, dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nienależące do przychodów określonych w art. 12-14 i 17 oraz przychody niezajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach”. Charakter wymienionych w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. przychodów uwidacznia wolę ustawodawcy objęcia w dużej mierze zakresem przedmiotowym opodatkowania tzw. innych źródeł, świadczeń otrzymanych pod tytułem darmym. W szczególności posłużenie w ustawie zwrotem „i inne nieodpłatne świadczenia” bez wątplenia wyraża zasadę powszechnego opodatkowania nieodpłatnie otrzymanych korzyści, które swoim charakterem zbliżone są do świadczeń wymienionych w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. Przepis ten wyraża jednak istotną zasadę opodatkowania nieodpłatnych świadczeń na gruncie ustawy, a

⁵⁰² Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2016 r., II FSK 3469/13.

⁵⁰³ M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, Warszawa 1984 r., s. 403.

⁵⁰⁴ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 sierpnia 1997 r., I SA/Kr 474/97, Legalis 1169949.

mianowicie przyznaje priorytet zaliczenia nieodpłatnych świadczeń do jednego z wcześniej wymienionych źródeł przychodów (stosunku pracy, pozarolniczej działalności gospodarczej, kapitałów pieniężnych). Dopiero przyjęcie, że otrzymane nieodpłatne świadczenie nie zalicza się do żadnego ze źródeł przychodu spośród wymienionych w art. 12–14 i 17 u.p.d.o.f. obliguje podatnika do opodatkowania takiego świadczenia jako inne źródło na podstawie art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.

Należy jednak zauważyć, że zwrot „i inne nieodpłatne świadczenia” interpretowany w kontekście wymienionych wyżej źródeł przychodów wskazuje, że ustawodawca miał na myśli przysporzenia rodzajowo zbliżone do aktywów, to jest przysporzeń pozytywnych, nie zaś przysporzeń o charakterze negatywnym tak jak ma to miejsce w art. 14 ust. 2 pkt 6 u.p.d.o.f.⁵⁰⁵. Prowadzi to do wniosku, że zasadniczo każde otrzymane nieodpłatne świadczenie otrzymane przez osobę fizyczną podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym, choć jednocześnie należy mieć na względzie, że otwarty katalog art. 20 ust. u.p.d.o.f. nie oznacza, że pojęcie „przychodów z innych źródeł” ma nieograniczony zakres, obejmujący wszelkie mogące wchodzić w rachubę i mające kontekst materialny relacje, jakie mogą zachodzić między dwoma podmiotami prawnymi⁵⁰⁶. Jeżeli bowiem nie można przyporządkować takiego świadczenia do żadnego ze źródeł przychodów wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1-8 u.p.d.o.f. należy przyjąć, iż podlega ono opodatkowaniu na podstawie art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.⁵⁰⁷.

Różnorodna praktyka obrotu gospodarczego szczególnie w kontekście opodatkowania nieodpłatnych świadczeń z tzw. innych źródeł może rodzić duże wątpliwości co do opodatkowania świadczeń, które co prawda posiadają charakter nieodpłatny, lecz nie zawsze stanowią rzeczywistą korzyść majątkową. To właśnie pojemna kategoria innych źródeł przychodów stanowić może ryzyko niedostatecznego zidentyfikowania przez podatnika przychodu z nieodpłatnych świadczeń, które w odróżnieniu od świadczeń pieniężnych mogą ująć uwadze dłużnika podatkowego i rodzić błędy w wywiązywaniu się z obowiązków daninowych. W istocie bowiem, dotychczasowa praktyka organów podatkowych, a także orzecznictwo sądów administracyjnych rozwiązywały pojawiające się wątpliwości co do charakteru konkretnego świadczenia w sposób kazuistyczny⁵⁰⁸.

⁵⁰⁵ A. Goettel, *Wątpliwości wokół pojęcia „nieodpłatne świadczenia” w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych*, PP, 2015, nr 8, s. 21-28.

⁵⁰⁶ *Ibidem*.

⁵⁰⁷ Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 14 marca 2013 r., II FSK 1523/11, LEX nr 1295986 nieodpłatnym świadczeniem, które należy zakwalifikować do tzw. innych źródeł w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.f. oraz art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. jest umorzenie byłemu pracownikowi pożyczki udzielonej mu przez zakład pracy.

⁵⁰⁸ Interpretacja ogólną Ministra Finansów z dnia 17 marca 2009 r., nr DD3/033/33/KDJ/09/2009, Dz. Urz. MF z 2009 r. Nr 4, poz. 32.

Sposób redakcji art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. nie daje podstaw do formułowania twierdzenia o innym charakterze nieodpłatnych świadczeń niż wynikałoby to z przepisów wcześniej omówionych. Można zatem przyjąć, że poruszone powyżej kwestie w zakresie wykładani pojęcia „nieodpłatne świadczenia” znajdują swoje przełożenie i zastosowanie również na gruncie art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., który stanowi swoiste dopełnienie przykładowego katalogu źródeł dochodu. Pojęcie to obejmuje wszelkiego rodzaju świadczenia, które są dokonywane bez pobierania jakiegokolwiek odpłatności i które jednocześnie charakteryzują się tym, że nie obejmują rzeczy jako przedmiotu świadczenia. Ustawodawca poprzez wymienienie kilku przykładowych świadczeń posłużył się wskazówką, która powinna ułatwiać prawidłowe stwierdzenie, czy świadczenie nieodpłatne podlega opodatkowaniu. W przeważającej mierze są to świadczenia o charakterze socjalnym z tytułu ubezpieczeń społecznych i alimentów; drugą grupę stanowiącymi świadczenia otrzymywane w związku ze szczególnymi osiągnięciami i wygranymi stanowiąc wyróżnienie materialne (nagrody, stypendia); trzecią zaś subwencje, dotacje i dopłaty, o ile nie są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, gdyż wtedy należy je zaliczyć do przychodu z prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Istotne jest, że w przypadku otrzymywania nagród z tytułu sprzedaży premiowej opodatkowaniu podlega nieodpłatne wydanie nagród w postaci towarów jak i usług⁵⁰⁹. Tak osiągnięty przychód nie łączy się jednak z przychodami z innych źródeł i jest opodatkowany stawką ryczałtową w wysokości 10% wartości otrzymanej nagrody. Cechą wspólną trzeciej grupy świadczeń jest ich zasadniczo bezzwrotny i nieodpłatny charakter. Transfer przysporzenia w postaci dotacji, subwencji lub dopłaty następuje od podmiotu publicznoprawnego. Podobnie jak w przypadku nieodpłatnych świadczeń także na gruncie art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f. nieodpłatne świadczenie musi być przez podatnika faktycznie otrzymane oraz charakteryzować się definitywnością przysporzenia.

Bez wątplenia szeroki zakres opodatkowania wartości otrzymanych świadczeń nieodpłatnych urzeczywistniająca zasadę powszechności opodatkowania musi uwzględniać pewne wyjątki polegające na uregulowaniu niektórych świadczeń jako zwolnionych od podatku. Wielokrotnie akcentowana bogata gama zdarzeń nieodpłatnych z jednoczesnym bezwarunkowym stosowaniem powyższej zasady prowadziłyby do sytuacji, gdzie każde nieodpłatne świadczenie – niezależnie, czy związane z profesjonalną pozarolniczą działalnością gospodarczą, działalnością wykonywaną osobiście, czy też otrzymywane tytułem alimentów, świadczeń socjalnych lub nagród z tytułu istotnych osiągnięć - powodowałoby konieczność uwzględnienia nieodpłatnie otrzymanego przysporzenia jako przychodu, określenia jego wartości, wreszcie wywiązania się z obowiązków ewidencyjnych, które

⁵⁰⁹ Wyroki NSA z dnia 29 października 2015 r., II FSK 3345/14; z dnia 27 października 2015 r., II FSK 3872/13; z 3 września 2015 r., FSK 1666/13.

w istocie pozostawałyby niewspółmiernie duże do otrzymanej korzyści, wreszcie poniesieniem ciężaru ekonomicznego zapłaty podatku. Przesłanki uzasadniające regulacje zwolnień podatkowych są różnorodne i nie sposób ująć je w jednolitą grupę. Nadto, ogólna i pełna klasyfikacja zwolnionych od opodatkowania nieodpłatnych świadczeń jest utrudniona ze względu na ciągłą zmianę zakresu przedmiotowego preferencji podatkowych, która podyktowana jest najczęściej potrzebą realizacji założeń bieżącej polityki fiskalnej⁵¹⁰. Trudno zatem w szerokim katalogu zwolnień podatkowych ujętych w art. 21 u.p.d.o.f. doszukać się przemyślanej i spójnej koncepcji w zakresie wprowadzenie istotnego wyłomu w opodatkowaniu przychodów z nieodpłatnych świadczeń. Jednostkowe zwolnienia lub limity zdają się raczej stanowić wyraz doraźnej potrzeby ustawodawcy w stosowaniu preferencji podatkowej.

Wśród najistotniejszych przychodów z nieodpłatnych świadczeń zwolnionych od opodatkowania wymienionych art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. należy wyróżnić:

- a) świadczenia, dodatki i inne kwoty oraz wartość nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych z tytułu szkolenia, oraz środki finansowe na utrzymanie lokalu mieszkalnego w budynku wielorodzinnym lub domu jednorodzinnego o których mowa w przepisach ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (Dz. U. Nr 149 poz. 887 i Nr 288, poz. 1690), w części przysługującej na umieszczone w rodzinie zastępczej lub rodzinnym domu dziecka dzieci i osoby, które osiągnęły pełnoletność przebywając w pieczy zastępczej⁵¹¹;
- b) dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia lub świadczenia częściowo odpłatne, otrzymane na cele związane z działalnością rolniczą z budżetu państwa, budżetów jednostek samorządu terytorialnego, od agencji rządowych, agencji wykonawczych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych⁵¹²;
- c) wartość wygranych w konkursach i grach organizowanych i emitowanych (ogłaszanych) przez środki masowego przekazu (prasa, radio i telewizja) oraz konkursach z dziedziny nauki, kultury, sztuki, dziennikarstwa i sportu, a także nagród związanych ze sprzedażą premiową towarów lub usług - jeżeli jednorazowa wartość tych wygranych lub nagród nie przekracza kwoty 2000 zł; zwolnienie od podatku nagród związanych ze sprzedażą premiową towarów lub usług nie dotyczy na-

⁵¹⁰ J. Grabarczyk, *op.cit.*, s. 120.

⁵¹¹ Art. 21 ust. 1 pkt 24 u.p.d.o.f.

⁵¹² Art. 21 ust. 1 pkt 47d u.p.d.o.f.

gród otrzymanych przez podatnika w związku z prowadzoną przez niego pozarolniczą działalnością gospodarczą, stanowiących przychód z tej działalności⁵¹³;

d) wartość nieodpłatnych świadczeń, o których mowa w art. 20 ust. 1, otrzymanych od świadczeniodawcy w związku z jego promocją lub reklamą - jeżeli jednorazowa wartość tych świadczeń nie przekracza kwoty 200 zł; zwolnienie nie ma zastosowania, jeżeli świadczenie jest dokonywane na rzecz pracownika świadczeniodawcy lub osoby pozostającej ze świadczeniodawcą w stosunku cywilnoprawnym⁵¹⁴. Należy w tym miejscu zauważyć, że świadczenia otrzymywane w związku z prowadzeniem akcji promocyjnej lub reklamowej (rozumianych jako działania motywujące do skorzystania z oferty świadczeniodawcy) podlegające zwolnieniu na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f. mogą przybrać zarówno formę materialną, usługową, upominkową, oraz bonów towarowo-usługowych wymienianych jedynie na inne towary lub usługi⁵¹⁵. Jednocześnie otrzymane świadczenie nie może stanowić odpłatności za jakiegokolwiek działanie wzajemne oraz stanowić świadczenia otrzymywanego w formie pieniężnej⁵¹⁶. Jednym z warunków zastosowania zwolnienia jest nieodpłatność przekazywanego świadczenia rozumianego jako brak konieczności ponoszenia jakichkolwiek kosztów, ani też dokonywania świadczeń ekwiwalentnych przez uczestników w zamian za otrzymanie nagrody⁵¹⁷. Przy czym nie wyklucza to wykonania przez świadczeniobiorców określonych działań w celu uzyskania świadczenia, jak chociażby testowanie produktu, wizytę konsumenta w placówce firmy, złożenia zamówienia u innego partnera handlowego w określonej wysokości⁵¹⁸. Wartość świadczenia podlegającego zwolnieniu w razie wydawania go etapami lub w częściach wynosi 200 zł, jednak świadczenie to podlega opodatkowaniu w całości, jeśli jego wartość wskazany wyżej limit przekracza. Kolejne zwolnienia ustawowe to:

e) wartość otrzymanych nieodpłatnie świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych oraz wartość świadczeń rzeczowych (w naturze) finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu

⁵¹³ Art. 21 ust. 1 pkt 68 u.p.d.o.f. Zgodnie z wyrokiem NSA z dnia 4 lutego 2016 r., II FSK 3410/13, zwolnienie to można zastosować tylko wówczas, gdy konkurs jest emitowany przez środki masowego przekazu (gazety, telewizja, radio), a także przez takie środki organizowany. Oznacza to, że organizatorem takiego konkursu musi być podmiot będący środkiem masowego przekazu. W przeciwnym razie każda nagroda w konkursie podlega opodatkowaniu w formie 10% ryczałtu z tytułu wygranych w konkursach, grach i zakładach wzajemnych lub nagród związanych ze sprzedażą premią, uzyskanych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego - w wysokości 10% wygranej lub nagrody.

⁵¹⁴ Art. 21 ust. 1 pkt 68a u.p.d.o.f.

⁵¹⁵ Zob. J. Sekita, *Opodatkowanie przychodów z tytułu otrzymania świadczeń promocyjnych i reklamowych*, PP, 2016, nr 8, s. 23.

⁵¹⁶ *Ibidem*.

⁵¹⁷ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 18 kwietnia 2018 r., nr 0115-KDI-T2-2.4011.94.2018.1.ENB; <https://interpretacje-podatkowe.org>, dostęp na dzień 3 kwietnia 2019 r.

⁵¹⁸ Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2015 r. II FSK 1138/13.

państwa, jednostek samorządu terytorialnego, ze środków agencji rządowych, agencji wykonawczych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów⁵¹⁹;

f) wartość nieodpłatnego świadczenia z tytułu pomocy prawnej udzielonej osobie uprawnionej i pobierającej świadczenie z pomocy społecznej lub zasiłek rodzinny, przyznane w formie decyzji administracyjnej na zasadach określonych odpowiednio w przepisach o pomocy społecznej oraz w przepisach o świadczeniach rodzinnych⁵²⁰;

g) wartość nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych oraz wartość świadczeń rzeczowych otrzymanych na podstawie ustawy z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy⁵²¹;

h) wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, obliczona zgodnie z art. 11 ust. 2-2b, otrzymanych od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn, z zastrzeżeniem ust. 20⁵²².

Wyliczenie nieodpłatnych świadczeń zwolnionych od opodatkowania wskazuje na to, że nie pozostają one ze sobą w żadnym istotniejszym związku przedmiotowym ani podmiotowym. Jedynie zwolnienie nieodpłatnych świadczeń uzyskanych na podstawie ustawy z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej oraz wartość świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń otrzymanych od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn pozwalają na postawienie tezy o większej preferencji prawodawcy dla nieodpłatnych świadczeń otrzymanych od osób z którymi wiążą świadczeniobiorcę więzy rodzinne. W pozostałym zakresie, przypadkowość wymienionych zwolnień zdaje się poważnie godzić w zasadę równości opodatkowania, gdzie tylko nieliczne przychody uzyskiwane przez określoną grupę osób fizycznych korzystać będą ze zwolnienia⁵²³. Uwzględniając katalog zwolnień podatkowych dotyczących wartości nieodpłatnych świadczeń należy zauważyć zmiany legislacyjne w tym zakresie na przestrzeni ostatnich lat, które ukazują tendencję rozszerzania preferencji podatkowych zarówno poprzez podniesienie limitów kwotowych w ramach, których obowią-

⁵¹⁹ Art. 21 ust. 1 pkt 114 u.p.d.o.f.

⁵²⁰ Art. 21 ust. 1 pkt 117a u.p.d.o.f.

⁵²¹ Art. 21 ust. 1 pkt 118 u.p.d.o.f.

⁵²² Art. 21 ust. 1 pkt 125 u.p.d.o.f.

⁵²³ J. Grabarczyk, *op. cit.*, s. 121.

zuje zwolnienie, jak również rozszerzenie zakresu zwolnień obejmujących świadczenia nieodpłatne otrzymane od osób z I i II grupy podatkowej⁵²⁴.

Na wysokość zobowiązania podatkowego wynikającego z otrzymania nieodpłatnych rzeczy, praw lub świadczeń – tak jak przy innych źródłach przychodu - istotny wpływ ma także kwestia możliwości uwzględniania poniesionych przez podatnika kosztów uzyskania przychodu. W przypadku świadczeń otrzymanych pod tytułem darmym zasadniczo nie sposób mówić o koszcie ich otrzymania (nabycia). Dlatego też, ustawodawca przyjął zasadę, iż skoro świadczenia otrzymane nieodpłatnie (nabyte m.in. w drodze spadku, zapisu, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności), nie stanowią przychodu na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych to tym samym wydatki poniesione na ich uzyskanie nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., a co za tym idzie także podstawy do obliczenia dochodu przy zbywaniu tak nabytych rzeczy lub praw.

Ustawodawca zmodyfikował jednak sposób ustalania przychodu w odniesieniu do nieruchomości nabytych w sposób nieodpłatny. Zgodnie z art. 22 ust. 6d u.p.d.o.f. w takim przypadku za koszty uzyskania przychodu nabytych nieruchomości w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn⁵²⁵.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych ustanawia ponadto w art. 26 ust. 9 lit. a –d) u.p.d.o.f. katalog darowizn, których przekazanie przez podatnika w roku podatkowym na cel tamże określony uprawnia do odliczenia darowanej kwoty od podatku. W tym zakresie, nieodpłatne przekazanie w formie darowizny należy interpretować zgodnie z definicją obowiązującą na gruncie prawa cywilnego. Jak słusznie wskazuje się w orzecznictwie autonomia prawa podatkowego oznacza, iż ustawodawca tworząc przepisy podatkowe ma zapewnioną samodzielność w kreowaniu instytucji i pojęć na potrzeby tej gałęzi prawa. Przedstawiona zasada traci jednak rację bytu wtedy, gdy prawodawca nie tworzy instytucji i pojęć właściwych prawu podatkowemu. W takiej sytuacji,

⁵²⁴ Do dnia 31 grudnia 2009 r. limit wartości otrzymanych nieodpłatnych świadczeń otrzymanych od świadczeniodawcy w związku z jego promocją lub reklamą zwolnionych od podatku dochodowego od osób fizycznych wynosił 100 zł. Z kolei zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 125 u.p.d.o.f. dotyczące otrzymania nieodpłatnych świadczeń od członków rodziny należących do I lub II grupy podatkowej w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn, które nie stanowi darowizny do 31 grudnia 2006 r., dotyczyło wyłącznie przychodów z działalności gospodarczej.

⁵²⁵ Przykładem innego sposobu nieodpłatnego nabycia nieruchomości jest jej zwrot następcom prawnym właścicieli, którzy zostali pozbawieni prawa własności na podstawie decyzji wywłaszczeniowej.

w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego, odwołać należy się do znaczenia pojęć już funkcjonujących na gruncie innych gałęzi prawa np. prawa cywilnego. Skoro zatem pojęcie "darowizny" nie zostało zdefiniowane na gruncie prawa podatkowego, o tym, czym jest darowizna rozstrzygać będą przepisy prawa cywilnego⁵²⁶.

W zakresie art. 22 ust. 1 pkt 9 lit. b) u.p.d.o.f. przez wiele lat istniały wątpliwości co do konieczności uwzględniania przy odliczeniu darowizn przekazanych na cele kultu religijnego i działalności charytatywnej limitu 10% dochodu. Kontrowersje powodował fakt rozbieżności między zapisami ustawy podatkowej, a treścią art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, który ograniczeń w tym zakresie nie ustanawiał⁵²⁷. Problem został rozstrzygnięty w drodze uchwały NSA z dnia 14 marca 2005 r. z której wynika, że w przypadku dokonania w latach 1995-2003 darowizny na działalność charytatywno-opiekuńczą kościelnych osób prawnych darowizna taka, stosownie do art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej oraz art. 40 ust. 7 ustawy z dnia 4 lipca 1991 r. o stosunku Państwa do Polskiego Autokefalicznego Kościoła Prawosławnego była wyłączona z podstawy opodatkowania darczyńcy podatkiem dochodowym od osób fizycznych⁵²⁸. Niezależnie od treści uzasadnienia uchwały NSA, za udzieleniem odpowiedzi o takiej treści przemawiały argumenty powoływane w oparciu o reguły kolizyjne, w tym zasadę *lex specialis derogat legi generali* oraz metareguły (reguły drugiego stopnia), które znajdują zastosowanie w przypadku, gdy w kolizji pozostaje norma szczegółowa wcześniejsza z normą ogólną późniejszą – a więc sprzeczności reguły temporalnej (czasowej) i merytorycznej⁵²⁹. Z tych powodów przepis ustawy kościelnej (art. 55 ust. 7) jako *lex specialis* do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uchylał normę podatkową jako ogólną. Taka wykładnia i zastosowanie reguł kolizyjnych skutkowało brakiem obowiązywania limitu wydatków wskazanych w ustawie o podatku dochodowym⁵³⁰. W stanie prawnym obowiązującym do końca 2003 r. przedmiotem darowizny, o której mowa w art. 26 ust. 9 u.p.d.o.f. nie mogło być nieodpłatne świadczenie usług, gdyż nie mieściło się ono w zakresie desygnatów pojęcia "darowizna" w świetle legalnej definicji tego pojęcia

⁵²⁶ Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2008 r., II FSK 626/07.

⁵²⁷ Dz. U. Nr 29, poz. 154 ze zm.

⁵²⁸ FPS 5/04.

⁵²⁹ L. Etel, R. Dowgier, *Odliczenie od dochodu darowizn na działalność charytatywną-opiekuńczą kościelnych osób prawnych*, PP, 2005, nr 5, s. 22.

⁵³⁰ *Ibidem*.

zawartej w art. 888 § 1 k.c. Nieodpłatne świadczenie usług nie uprawniało zatem podatnika do skorzystania z ulgi w postaci prawa do odliczenia wartości tejże bezpłatnej usługi od dochodu.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych w art. 22 ust. 1d określa wysokość kosztów uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia rzeczy lub praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, w związku z którymi, zgodnie z art. 11 ust. 2-2b, został określony przychód, a także w przypadku odpłatnego zbycia rzeczy, praw lub innych świadczeń będących przedmiotem wykonania świadczenia niepieniężnego, o którym mowa w art. 14 ust. 2e i 2f. Zmiana i regulacja w tym zakresie weszła w życie dopiero z dniem 1 stycznia 2005 r. Przed tą datą ustawa podatkowa określała jedynie koszt uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia rzeczy, praw lub innych świadczeń nabytych w całości nieodpłatnie. Skutkowało to jednak powstaniem licznych wątpliwości dotyczących sposobu ustalania kosztów uzyskania przychodu przy zbyciu, w sytuacji, gdy dane świadczenie podatnik uzyskał tylko częściowo nieodpłatnie. Do 2005 r. w takich sytuacjach pomocne było odpowiednie stosowanie przepisów ustawy określających wysokość przychodów z tytułu trzymania świadczenia częściowo odpłatnego⁵³¹. Obecnie, art. 22 ust. 1d pkt 1-2 u.p.d.o.f. określa, że koszt uzyskania przychodów z odpłatnego zbycia częściowo odpłatnie nabytych rzeczy, praw lub innych świadczeń to różnica pomiędzy wartością uzyskanych świadczeń a odpłatnością ponoszoną przez podatnika, powiększoną o wydatki na nabycie częściowo odpłatnych świadczeń.

2. 3. 2. Podatek dochodowy od osób prawnych

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych reguluje sposób opodatkowania dochodów osiąganych przez osoby prawne. Zakres podmiotowy ustawy wyznacza art. 1 u.p.d.o.p. wskazując, że opodatkowaniu podlegają dochody osób prawnych i spółek kapitałowych w organizacji; przy czym przepisy ustawy mają również zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej, a także zgodnie art. 1 ust. 3 u.p.d.o.p. do spółek komandytowych i spółek komandytowo-akcyjnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej oraz;

1a) spółek jawnych mających siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wspólnikami spółki jawnej nie są wyłącznie osoby fizyczne oraz spółka jawna nie złoży:

a) przed rozpoczęciem roku obrotowego informacji, według ustalonego wzoru, o podatnikach podatku dochodowego od osób prawnych oraz o podatnikach podatku dochodowego od osób fizycz-

⁵³¹ *Ibidem.*

nych, posiadających, bezpośrednio lub za pośrednictwem podmiotów niebędących podatnikami podatku dochodowego, prawa do udziału w zysku tej spółki, o którym mowa odpowiednio w art. 5 ust. 1 albo o którym mowa w art. 8 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.4), lub

b) aktualizacji informacji, o której mowa w lit. a, w terminie 14 dni, licząc od dnia zaistnienia zmian w składzie podatników

- do naczelnika urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę spółki jawnej oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla każdego podatnika osiągającego dochody z takiej spółki;

2) spółek niemających osobowości prawnej mających siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego innego państwa są traktowane jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

Specyfiką ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jest możliwość opodatkowania grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, tzw. podatkowej grupy kapitałowej (art. 1a u.p.d.o.p.) Z kolei art. 2 u.p.d.o.p., regulujący wyłączenia podatkowe kreuje zakres przedmiotowy ustawy od strony negatywnej. W odróżnieniu od ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca nie wyłączył z zakresu opodatkowania rzeczy i praw majątkowych nabytych m.in. w drodze spadkobrania i darowizny, gdyż ustawa o podatku od spadków i darowizn – jak już wyżej była mowa - dotyczy wyłącznie opodatkowania osób fizycznych. W związku z tym, istniała konieczność wyłączenia przychodów z tych źródeł na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W przypadku opodatkowania dochodów osób prawnych nie istnieje oddzielna regulacja dotycząca opodatkowania rzeczy i praw majątkowych nabytych pod tytułem darmym, dlatego też otrzymanie przez osobę prawną spadku, darowizny lub zapisu będzie rodzić skutki podatkowe na gruncie ustawy o podatku dochodowym.

Przepis art. 7 u.p.d.o.p. reguluje podstawowe zagadnienia związane z ustalaniem dochodu osób prawnych. W odróżnieniu od ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca nie wprowadził tu przykładowego katalogu źródeł przychodów. Dochód rozumiany jako nadwyżka przychodów nad kosztami ich uzyskania będzie stanowić co do zasady przedmiot opodatkowania i to niezależnie z jakiego źródła będzie pochodził⁵³². Jak już wyżej wspomniano z dniem 1 stycznia 2018 r. nastąpiła zmiana ustawy w zakresie art. 7 ust. 1 u.p.d.o.p., który aktualnie wyróżnia

⁵³² Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2013 r., II FSK 1248/11, LEX nr 1324929. W powołanym wyroku NSA zwraca uwagę, że dochód należy postrzegać jako trwały przyrost majątku podatnika polegający na wzroście jego aktywów.

dochody podatnika osiągnięte z zysków kapitałowych oraz dochody z innych źródeł przychodów.- Punktem wyjścia do rozważań na temat opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych winna być analiza art. 12 u.p.d.o.p. który najpełniej reguluje zagadnienie przychodu na gruncie ustawy podatkowej. Analogicznie jak w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca nie zdefiniował pojęcia przychodu oraz dochodu wskazując jednocześnie na podstawowe kategorie uznane za przychody podlegające opodatkowaniu. W pierwszych dwóch punktach art. 12 u.p.d.o.p. wskazano, że przychodami, co do zasady są m.in.:

- otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe;
- wartość otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartość innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń, z wyjątkiem świadczeń związanych z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie⁵³³.

Uwagę należy zwrócić na fakt, że ustawodawca w stanie prawnym obowiązującym do końca 2004 r. przewidywał opodatkowanie „wartości otrzymanych nieodpłatnie świadczeń oraz przychodów w naturze”. Aktualne brzmienie ustawy nie tylko rozszerza zakres opodatkowania zdarzeń o charakterze nieodpłatnym także na prawa, rzeczy i świadczenia otrzymane nieodpłatnie ale również wprowadza pojęcie wartości otrzymanych częściowo odpłatnie rzeczy, praw i świadczeń. W świetle takich zmian legislacyjnych całkowicie niezrozumiałe jest twierdzenie ustawodawcy podane w uzasadnieniu zmian, w którym wskazano, że opodatkowanie świadczeń częściowo odpłatnych zawsze było faktem, a zmiana ustawy nic nowego w tym zakresie nie wnosi, poza doprecyzowaniem i uściśleniem stanu prawnego. Słusznie zwraca się jednak uwagę, że w demokratycznym państwie prawa racjonalny prawodawca zmienia przepisy wyłącznie w celu wprowadzenia do systemu prawnego pewnej nowości choćby polegała na uściśleniu lub doprecyzowaniu już istniejących przepisów, nigdy zaś w celu ujawnienia regulacji rzekomo w tym systemie zawsze obowiązujących⁵³⁴.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. wprowadzono zatem w otwartej definicji przychodów osób prawnych szeroki zakres opodatkowania wartości rzeczy, praw oraz świadczeń nabytych

⁵³³ Ustawą z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2014 poz. 1328, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2015 r. zmieniono brzmienie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. poprzez ujęcie w katalogu przychodów nieodpłatnie nabytych wartość rzeczy, praw lub innych świadczeń otrzymanych w naturze.

⁵³⁴ M. Panek, *Świadczenia częściowo odpłatne*, PP, 2005, nr 1, s. 13, 15.

w sposób nieodpłatny lub częściowo odpłatny. Treść przepisu różni się od podobnej regulacji obowiązującej w ustawie o podatku chodowym od osób fizycznych, która odnosi się do wartości otrzymanych nieodpłatnych świadczeń. W pierwszym rzędzie należy więc ustalić, czy pojęcia i sformułowania, którymi posłużył się w tekście prawnym ustawodawca posiadają podobne znaczenie do tych, którymi posłużono się w ustawie podatkowej dotyczącej osób fizycznych. Na wstępie, dla porządku zaznaczyć trzeba, że z art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. wynikają trzy zdarzenia, które wywołują powstanie przychodu:

- otrzymanie nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy,
- otrzymanie nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie praw,
- otrzymanie nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie innych świadczeń.

W zakresie interpretacji pojęć „rzeczy” i „praw” nie istnieją wątpliwości interpretacyjne, gdyż pojęcia te mają swoje definicje ustawowe w systemie prawa (art. 45 k.c.) i utrwalone znaczenie. Natomiast w przypadku definicji nieodpłatnego świadczenia, którego wartość stanowi przychód osoby prawnej sytuacja zdaje się być bardziej złożona. Co prawda, trzeba zauważyć, że w literalnym brzmieniu przepisów obu ustaw o opodatkowaniu dochodów w istocie nie występują różnice, zaś w literaturze podkreśla się, że rozumienia tej kategorii przychodu jest jednolite i utrwalone⁵³⁵. Podobnie jak na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, orzecznictwo sądowe przyjmuje, że nieodpłatne świadczenie obejmuje wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie majątku osobie, mające konkretny wymiar finansowy⁵³⁶. Powyższe rozumienie pojęcia nie uwzględnia jednak z natury rzeczy konotacji cywilnoprawnych samego świadczenia nadając mu autonomiczny, oddzielny sens⁵³⁷. Podkreśla się w judykaturze, że „definicji nieodpłatnego świadczenia na gruncie art. 12 ust. 1 i ust. 2a pkt 14 u.p.d.o.p., w orzecznictwie nie modyfikowano, przyjmując, że ma ona uniwersalny charakter, a wartość

⁵³⁵ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, LEX, 2015, wydanie elektroniczne, komentarz do art. 12 u.p.d.o.p. W literaturze zwraca się uwagę na kształtującą się już od 2000 r. linię orzeczniczą sądów administracyjnych i Sądu Najwyższego wyrażającą tezę, iż nieodpłatnymi świadczeniami są te zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie majątku podatnika mające konkretny wymiar finansowy (zob. W. Varga, *Nieodpłatne świadczenie w podatku dochodowym od osób prawnych cz. 1*, PP, 2011, nr 4, s. 35-37).

⁵³⁶ Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2020 r., II FSK 374/18; uchwały NSA z dnia 16 października 2006 r., II FPS 1/06; uchwała 7 sędziów NSA z dnia 24 października 2010 r., II FPS 1/10.

⁵³⁷ M. Panek, *op.cit.* s.12.

świadczeń w naturze dla pracowników, określana jest zgodnie z art. 12 ust. 2 u.p.d.o.f.”⁵³⁸. Pewnym rozwinięciem tezy o powszechnym znaczeniu nieodpłatnego świadczenia na gruncie podatków dochodowych jest stwierdzenie, że nie musi ono wynikać z zobowiązania cywilnoprawnego a zatem polega na uzyskaniu przez podatnika przychodu bez ekwiwalentnego świadczenia wzajemnego. Po stronie otrzymującego świadczenie musi wystąpić korzyść majątkowa, która nie jest związana z jakimikolwiek kosztami lub inną formą ekwiwalentu na rzecz świadczącego. Otrzymujący odnosi więc określoną korzyść pod tytułem darmym, tj. podatnik w zamian nie jest zobowiązany do świadczenia czegokolwiek obecnie, ani w przyszłości⁵³⁹. Argumentem powoływanym na poparcie tego stanowiska jest twierdzenie, że o ile w prawie cywilnym nie ma świadczenia bez świadczącego, o tyle w ustawie o podatku dochodowym od osób nie jest istotne, kto świadczył, ani czy w ogóle działanie innego podmiotu było źródłem przysporzenia majątkowego, albowiem przedmiotem opodatkowania jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich dochód ten został osiągnięty. Idąc dalej wskazuje się, że skoro nie jest ważne źródło przychodów, lecz sam fakt osiągnięcia dochodu, to tym bardziej nie jest ważne, czy osiągnięty dochód był następstwem działania (zaniechania) innej osoby, czy też nie. W tym samym orzeczeniu wyrażono wysoce wątpliwą tezę, że otrzymanie nieodpłatnego świadczenia może być konsekwencją działań własnych, a więc faktycznie jednostronnych⁵⁴⁰.

W istocie przy zaaprobowaniu powyższych tez z powodzeniem można byłoby poprzestać na odesłaniu – w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych – do konstatacji i uwag poczynionych przy okazji rozważań na temat nieodpłatnych świadczeń na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. Zabieg taki byłby jednak jedynie częściowo uprawniony. Zauważyć należy, że uwarunkowania cywilnoprawne w kontekście zdarzeń, a szczególnie otrzymanych wartości rzeczy, praw i świadczeń nieodpłatnych, w ocenie sądów administracyjnych nie pozostają całkowicie bez znaczenia, w przeciwieństwie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Punktem wyjścia do dalszych rozważań jest odpowiedź na pytanie, czy przychód związany z nieodpłatnym (lub częściowo odpłatnym) otrzymaniem rzeczy, praw majątkowych bądź świadczeń uwzględnia cywilistyczny podział na czynności prawne odpłatne i nieodpłatne. Problematyka ta była już w części zasygnalizowana przy omawianiu zagadnienia opodatkowania nieodpłatnych świadczeń na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. Odwołać się zatem należy do tez Naczelnego

⁵³⁸ Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2012 r., II FSK 603/11, Lex nr 1224818; wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2011 r., II FSK 1672/09, Lex nr 1099749.

⁵³⁹ Wyrok NSA z dnia 30 października 2019 r., II FSK 3717/17.

⁵⁴⁰ Wyroki NSA z dnia 8 grudnia 2016 r., II FSK 3424/14; z dnia 4 kwietnia 2007 r., II FSK 491/06.

Sądu Administracyjnego, który wskazał, że przy badaniu, czy zachodzi konieczność opodatkowania otrzymanych nieodpłatnie wartości rzeczy, praw i świadczeń stwierdzić trzeba, czy ich otrzymanie nastąpiło w wykonaniu czynności o charakterze odpłatnym, a strony nadały jej charakter nieodpłatny, czy była to czynność, która mogła zostać zawarta odpłatnie i nieodpłatnie, a strony wybrały nieodpłatny jej charakter, realizując zasadę swobody umów, czy też była to czynności z natury rzeczy nieodpłatna⁵⁴¹.

Przywołana wyżej argumentacja NSA nie jest pozbawiona słuszności w kontekście prawidłowej wykładni przedmiotowych norm. Niemniej jednak, w ostatnim czasie spotkała się z orzeczniczą krytyką polegającą na przyjęciu, że na gruncie prawa podatkowego pojęcie nieodpłatnego świadczenia należy rozumieć szeroko, jako wszelkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu. Cywilistyczny podział na czynności prawne odpłatne i nieodpłatne - w powołanym stanowisku - ma jedynie pomocnicze znaczenie: w przypadku, gdy podatnik zawiera umowę z istoty swojej nieodpłatną, nie ma wątpliwości, że nieodpłatne świadczenie uzyskuje; jeżeli natomiast zawiera umowę z istoty swojej odpłatną – uzyskanie nieodpłatnego świadczenia warunkowane jest tym, czy mimo tego, że świadczenie jest odpłatne, uzyskał je nieodpłatnie, czy też nie; rzecz jasna możliwe są także różnorakie sytuacje pośrednie, wynikające z tylko częściowej odpłatności. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2017 r. argumentował, że umowa użyczenia z istoty swojej jest nieodpłatna i z tego wynika, że z jej tytułu dochodzi do uzyskania nieodpłatnego świadczenia. Nie prowadzi to zdaniem Sądu bynajmniej do rozszerzającej wykładni omawianego pojęcia, ale do pełnego, prawidłowego odczytania jego sensu; aprobatą poglądu przeciwnego prowadziłyby do trudnego do logicznego uzasadnienia uznania, że pomimo zawarcia umowy nieodpłatnej, skarżąca nieodpłatnego świadczenia jednak nie uzyskała⁵⁴². Przyjęcie tezy o zasadzie autonomii prawa podatkowego mogłoby implikować pominięcie podziałów funkcjonujących w sferze prawa prywatnego, gdyż swoboda umów zezwalająca stronom na dowolne ułożenie ich wzajemnych relacji także w sferze odpłatności i nieodpłatności nie mogłaby w takim przypadku modyfikować konsekwencji publicznoprawnych. Z drugiej jednak strony nie sposób zapomnieć, iż pojęcie „otrzymanie nieodpłatnie (rzeczy, praw i świadczeń)” ma swoje oczywiste cywilnoprawne konotacje. Jednak na co zwraca uwagę NSA, określenie to jest nieostre i wywołuje wątpliwości interpretacyjne. Stanowiskiem pośrednim jest natomiast teza, że odpłatność lub nieodpłatność czynności prawnych, jako kryterium ich podziału na gruncie prawa cywilnego, nie ma znaczenia dla kwalifikowania osiągniętego z tytułu takiej

⁵⁴¹ Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2013 r., II FSK 1715/11, LEX 1336926.

⁵⁴² Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2017 r., II FSK 1546/17.

czynności, przychodu lub jego kosztu, na gruncie ustawy podatkowej. Istotne natomiast jest to czy na podstawie stosunków cywilnoprawnych, rzeczowych lub zobowiązanych, doszło do otrzymania rzeczy, prawa lub świadczenia za odpłatnością, nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie. Oznacza to, że cechą wyróżniającą kategorie przychodu z art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. nie jest to, czy dana czynność ze swej istoty jest zawsze nieodpłatna lub odpłatna, lecz to czy w wyniku jej dokonania podatnik osiągnął przychód, a więc powiększył swoje aktywa lub pomniejszył koszty ich uzyskania, niezależnie od woli stron danej czynności prawnej⁵⁴³.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem co do zasady prawo podatkowe powinno uwzględniać znaczenie instytucji lub pojęć cywilnoprawnych także w prawie podatkowym⁵⁴⁴. Odejście od powyższej zasady możliwe jest zaś wtedy, gdy wyraźną wolą ustawodawcy było nadanie pojęciom innego znaczenia. Zdaniem NSA w przypadku opodatkowania otrzymanych nieodpłatnych (częściowo odpłatnych) rzeczy, praw i świadczeń taka wola ustawodawcy nie została wypowiedziana, w związku z czym nadawanie powyższemu pojęciu znaczenia innego niż cywilnoprawne stanowiłoby w istocie zastosowanie wykładni rozszerzającej art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.⁵⁴⁵ Zabieg taki jest jednak niedopuszczalny przy ustalaniu obowiązków podatkowych. Ponadto, mając na uwadze konstytucyjną zasadę państwa prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP wykładnia taka byłaby w istocie działalnością prawotwórczą. Naczelny Sąd Administracyjny przyjął w wyroku z dnia 23 kwietnia 2013 r., że użyte w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. określenie "otrzymanie nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw" należy rozumieć, jako niewywołujące przychodu w sytuacji, gdy czynność prawna jest ze swej istoty zawsze nieodpłatna (nabycie następuje w drodze zasiedzenia służebności przesyłu lub gdy podatnik, korzystając z zasady swobody umów i kształtowania swej sytuacji prawnej, dokonuje czynności prawnej nieodpłatnie, w drodze umowy lub ugody sądowej). Przychód natomiast powstawałby w takich przypadkach, gdy podatnik zmieniając charakter czyn-

⁵⁴³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 14 kwietnia 2015 r. I SA/GI 1047/14.

⁵⁴⁴ Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 2 lipca 2001 r., FPS 3/01, ONSA 2002, Nr 1, poz. 3; wyrok SN z dnia 3 lutego 2000 r., III RN 194/99, OSNAPU 2000, Nr 8, poz. 297; uchwała 5 sędziów NSA z dnia 29 listopada 1999 r., FPK 3/99, ONSA 2000, Nr 2, poz. 59; wyrok NSA z dnia 26 lutego 1999 r., I SA/ Łd 1628/98.; wyrok NSA z dnia 29 czerwca 1999 r., I SA/ Wr 591/99; wyrok NSA z dnia 17 października 1995 r., SA/Rz 610/94, POP 1996, Nr 6, poz. 182.

⁵⁴⁵ Słusznie zwraca się uwagę w kontekście wykładni art. 12 ust. 1 u.p.d.o.p. , że skoro ustawodawca milczy na temat opodatkowania wszelkich nieodpłatnych korzyści, a opodatkowanie rozciąga na „otrzymane nieodpłatne świadczenia”, to nie można podatkiem obejmować uzyskanych korzyści majątkowych, niewynikających ze świadczenia na rzecz podatnika (zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Pojęcie nieodpłatnego świadczenia jako źródła przychodów do opodatkowania podatkiem dochodowym*, PP, 2008, nr 1, s. 44-45). W głosie krytycznej do wyroku NSA z dnia 4 kwietnia 2007 r., II FSK 491/06, autorzy wskazują jednocześnie na niezrozumiałe twierdzenie wyrażone w uzasadnieniu orzeczenia, iż wszystko, co niewymienione w ustawie jako niestanowiące przychodu, jest przychodem. Pogląd taki jest bowiem sprzeczny z zasadą precyzyjnego określenia przedmiotu opodatkowania i skutkuje rozstrzygnięciem ewentualnych wątpliwości w tym zakresie na korzyść fiskusa.

ności prawnej odpłatnej, dokonuje jej jako nieodpłatnej⁵⁴⁶. W takim przypadku - jak wskazuje NSA - z istoty rzeczy podatnik powinien liczyć się na gruncie prawa podatkowego z negatywnymi konsekwencjami podatkowymi.

Zauważyć należy, że inna będzie sytuacja prawnopodatkową podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, inna zaś podatników podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie w jakim otrzymują nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenie. W przypadku osób fizycznych niektóre czynności prawne o charakterze ze swej istoty nieodpłatnym (przykładowo darowizna, nabycie rzeczy w drodze zasiedzenia) podlegać będą wyłącznie opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn, pozostałe zaś, które albo posiadają wyłącznie charakter nieodpłatny, a jednocześnie nie znajdują się w katalogu przedmiotowym art. 1 ust. 1 i 2 u.p.s.d. albo są innymi umowami nienazwanymi, lecz wykazują cechy nieodpłatności, co do zasady podlegać będą podatkowi dochodowemu. W przypadku osób prawnych, nie będących podatnikami podatku od spadków i darowizn wszelkie konsekwencje prawne uzyskania korzyści majątkowych w sposób nieodpłatny winny dotyczyć ustawy o podatku dochodowym. Zgodnie z przytoczonymi orzeczeniami sądów administracyjnych należy tutaj jednak dokonać rozróżnienia na czynności prawne i zdarzenia nieodpłatne ze swej natury (umowa darowizny, zasiedzenie rzeczy, służebności), które nie skutkują powstaniem przychodu podlegającym opodatkowaniu oraz pozostałe świadczenia, rzeczy i prawa otrzymane bezpłatnie, które stanowią przedmiot opodatkowania. Nie sposób jednak w tym miejscu nie zauważyć, że stanowisko judykatury dotyczące braku obowiązku podatkowego w przypadku czynności prawnych nieodpłatnych z natury rzeczy na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, nie ma przełożenia na płaszczyznę ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Innymi słowy, wskazując dla przykładu umowę użyczenia (jako czynność prawną nieodpłatną ze swej istoty), która w przypadku osoby prawnej nie będzie skutkowałą powstaniem korzyści z tytułu otrzymanego nieodpłatnego świadczenia⁵⁴⁷, u osoby fizycznej może rodzić obowiązek podatkowy z tego samego tytułu⁵⁴⁸.

Nieodpłatne otrzymanie rzeczy, praw lub świadczeń nie stanowi zatem kategorii jednorodnej w tym sensie, że zgodnie z przedstawionym wyżej orzecznictwem podatnik podatku dochodowego od osób prawnych, wbrew dość mocno zakorzenionej przeciwnej tezie, nie może abstrahować od cywilnoprawnego znaczenia czynności prawnej, gdyż to właśnie jej charakter decydować będzie w

⁵⁴⁶ Wyrok WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 12 marca 2015 r., I SA/Po 802/14, LEX nr 1683414.

⁵⁴⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 stycznia 2015 r., I SA/Gd 1328/14, LEX 1653980.

⁵⁴⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 22 grudnia 2014 r., nr IBPBI/1/415-1143/14/WRz.

pierwszej kolejności o sposobie opodatkowania ewentualnego przychodu. Dla uznania, że nieodpłatne otrzymanie rzeczy, prawa lub świadczenia stanowi przedmiot opodatkowania w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. nie jest wystarczające samo stwierdzenie, że przekazujący nieodpłatnie bądź świadczący nie uzyskuje w zamian jakiegokolwiek wynagrodzenia od otrzymującego powyższe podatnika⁵⁴⁹. Szerszego odniesienia wymaga opodatkowanie na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wartości otrzymanych nieodpłatnie świadczeń. W przeciwieństwie do stosunkowo prostej interpretacji pojęcia nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw, zastosowanie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. do otrzymanych darmo świadczeń budzi więcej wątpliwości, o czym była mowa w części poświęconej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Dominujące rozumienie pojęcia nieodpłatnych świadczeń w podatku dochodowym od osób prawnych jest szersze niż wynikałoby z jego znaczenia w prawie cywilnym⁵⁵⁰. Należy jednak mieć na uwadze, że dokonanie niektórych czynności prawnych, które z istoty są nieodpłatne (m.in. darowizna, użyczenie), nie będą skutkowały powstaniem przychodu o którym mowa w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p., a tym samym nie podlegałyby opodatkowaniu⁵⁵¹. Zgodnie z aktualnym orzecznictwem w przypadku nieodpłatnych świadczeń na gruncie u.p.d.o.p. należy badać w pierwszej kolejności cywilnoprawny charakter czynności prawnej (zdarzenia prawnego) w kontekście jego odpłatności. Z pewnością nie powoduje to istotniejszych wątpliwości w przypadku umów nazwanych. W przypadku umów mieszanych lub nienazwanych, podatnik podatku dochodowego od osób prawnych winien ustalić zaś, czy korzystając z zasady swobody umów nie zmienia charakteru kontraktu z odpłatnego na nieodpłatny. Wtedy bowiem uzyskiwałby korzyść bez świadczenia wzajemnego⁵⁵². Dalece niewystarczające jest zatem stwierdzenie, że opodatkowaniu zgodnie z ustawą, podlega otrzymanie rzeczy, praw lub świadczeń bez wykonania świadczenia wzajemnego.

Jednocześnie należy przyznać rację stanowisku, że zdefiniowanie pojęcia nieodpłatnego świadczenia polega w przypadku ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych na posłużeniu się wykładnią językową, która to wykładnia ma zasadnicze znaczenie w procesie interpretacji przepisów ustawy⁵⁵³. Mając na uwadze, że wykładnia językowa opiera się na domniemaniu języka po-

⁵⁴⁹ Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2014 r., II FSK 2641/12, LEX nr 1598320.

⁵⁵⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 maja 2021 r., I SA/GI 402/21.

⁵⁵¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 czerwca 2014 r., I SA/GI 1633/13, LEX nr 1507003.

⁵⁵² Należy zauważyć, że powołane orzeczenia sądów zapadły na kanwie problematyki ustanawiania służebności przesyłu na rzecz przedsiębiorstw przesyłowych. Stanowisko judykatury zasługuje na aprobatę, tym niemniej należy mieć na uwadze, że w przypadku ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie dostrzega się potrzeby uwzględniania istoty i cywilnoprawnego charakteru umów.

⁵⁵³ W. Nykiel, A. Mariański, *op.cit.*, s. 234.

wszechnego, to bez znaczenia pozostają powoływane szeroko w orzecznictwie sądowym rozważania o szerszym, bądź węższym znaczeniu pojęcia „nieodpłatne świadczenie” w prawie podatkowym w porównaniu do prawa cywilnego⁵⁵⁴. Istotny bowiem na płaszczyźnie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. jest kontekst językowy. Tenże kontekst implikuje zaś przyjęcie, że otrzymanie nieodpłatnego świadczenia winno łączyć się z istnieniem woli po stronie wierzyciela w przekazaniu świadczenia, a także świadczenie to musi polegać na działaniu podmiotu świadczącego⁵⁵⁵. Z pewnością nie jest wystarczające dla przyjęcia, że podatnik świadczy w sposób nieodpłatny, twierdzenie o jego biernym zachowaniu polegającym na znoszeniu jakiegoś stanu rzeczy, bądź też zaniechaniu działania. Trudno wtedy mówić o otrzymywaniu jakiegokolwiek świadczenia. Wydaje się zatem, że całkowicie błędny i nieuzasadniony dostatecznie jest pogląd wyrażany w orzecznictwie, zgodnie z którym bez znaczenia dla stosowania art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. pozostaje wola stron określonej czynności prawnej do dokonania przysporzenia w majątku konkretnego podatnika⁵⁵⁶.

Powyższe elementy pozwalają wyeliminować z zakresu opodatkowania podatkiem dochodowym takie zdarzenia gospodarcze lub czynności prawne, które tylko z pozoru stanowią nieodpłatne świadczenie, lecz nie stanowią zarazem przedmiotu opodatkowania w świetle omawianych przepisów ustawy. Swoistym testem pozwalającym na ustalenie, czy podatnik ma do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem jest stwierdzenie: po pierwsze, czy istnieje możliwość wskazania na jakikolwiek działanie podmiotu świadczącego, po drugie, czy można ustalić datę przekazania i otrzymania świadczenia, po trzecie, czy świadczącemu przysługuje możliwość żądania zapłaty za wykonane świadczenie (zwrotu przekazanej wartości świadczenia)⁵⁵⁷. Z pewnością więc, dla uznania, iż dane świadczenie stanowi otrzymane przez podatnika nieodpłatne świadczenie w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. nie jest wystarczające jedynie stwierdzenie, że świadczący nie uzyskuje wynagrodzenia od podatnika z tytułu wykonanego świadczenia⁵⁵⁸.

Otrzymanie korzyści bezzwrotnej, a więc przysporzenia o charakterze definitywnym stanowiącego realną korzyść dla jego beneficjenta polegającą na zwiększeniu aktywów (zaoszczędzeniu wydatków) lub zmniejszeniu pasywów, stanowi podstawę do wskazania katalogu zdarzeń nieodpłatnych, których zaistnienie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego. Zaznaczyć trzeba, że

⁵⁵⁴ Uchwały NSA z dnia 16 października 2006 r., II FPS 1/06; z dnia 18 listopada 2002 r., FPS 9/02; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2012 r., II FSK 1503/10.

⁵⁵⁵ W. Nykiel, A. Mariański, *op.cit.*, s. 235.

⁵⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2016 r., II FSK3424/14, Legalis 1555159; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 lipca 2017 r. I SA/Po 142/17, Legalis 1630246.

⁵⁵⁷ Wyrok NSA z dnia 1 sierpnia 2001 r. I SA/Łd 1117/99, POP, 3/2002, poz. 89.

⁵⁵⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 stycznia 2021 r., I SA/Gl 1248/20.

ustawa dokonuje rozróżnienia pomiędzy wartością nieodpłatnie otrzymanych świadczeń oraz wartością takich świadczeń otrzymanych tylko częściowo odpłatnie, przy czym otrzymanie jakiegokolwiek przysporzenia z wyżej wymienionych, powoduje co do zasady powstanie przychodu. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. wyjątkiem są świadczenia związane z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe w rozumieniu ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych oraz spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie.

Zauważyć należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie posługuje się innymi pojęciami nieodpłatności lub częściowej odpłatności niż ustawa dotycząca opodatkowania dochodu osób fizycznych. Za odpłatne nabycie uważa się transakcje wzajemne i ekwiwalentne, które są współmierne, równowartościowe i analogiczne, a co za tym idzie stanowią swój odpowiednik⁵⁵⁹, zaś za częściowo odpłatne przysporzenie, transakcje co prawda wzajemne, lecz w takim przypadku wartość świadczenia pozostającego w związku z innym świadczeniem będzie niższa (świadczenia nie będą ekwiwalentne)⁵⁶⁰. Literatura przedmiotu odwołuje się – przy definiowaniu świadczeń częściowo odpłatnych – do stanu, w którym świadczenie jednej strony nie spotyka się z pełni ekwiwalentnym świadczeniem drugiej strony⁵⁶¹. Kwestia elementu obiektywności lub subiektywności w ocenie wartości wzajemnych świadczeń winna być już jednak odnoszona do przepisów regulujących ustalanie wartości poszczególnych świadczeń, o czym będzie mowa w dalszej części pracy. Świadczeniem nieodpłatnym będzie więc zdarzenie, gdzie nie występuje żaden element odpłaty. Nadto, świadczenie nieodpłatne cechuje się jednostronnością przysporzenia. Jeżeli zatem w ramach stosunku zobowiązaniowego, druga strona ponosi pewne świadczenia i ciężary, przykładowo związane z opłacaniem podatku od nieruchomości, ubezpieczenia lub transportu, to nie sposób mówić o jednostronności świadczenia⁵⁶². Bez znaczenia pozostaje okoliczność, czy oba świadczenia mają taką samą lub tylko podobną wartość finansową, gdyż decydujące jest przekonanie stron o ekwiwalentności świadczeń⁵⁶³.

⁵⁵⁹ M. Gosek, A. Szczotkowska, *Poręczenie wykonania zobowiązania jako przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia*, M. Pod., 2018, nr 4, s. 54-55.

⁵⁶⁰ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 kwietnia 2017 r., I SA/Wr 1604/16.

⁵⁶¹ M. Panek, *op.cit.* s. 13.

⁵⁶² W. Nykiel, A. Mariański, *op.cit.* s.235.

⁵⁶³ J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych - 2011*, Warszawa 2011, s. 180.

Cywilistyczne rozumienie pojęcia świadczenia może być zatem punktem wyjścia do prawidłowej interpretacji przedmiotu opodatkowania, jakim jest przychód w postaci wartości otrzymanych nieodpłatnie świadczeń na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.⁵⁶⁴. Trzeba jednak zauważyć, że nieuzasadnione byłoby przenoszenie na grunt ustawy podatkowej prywatnoprawnej definicji świadczenia w całości, bez uwzględnienia specyfiki charakterystyki przychodu w prawie podatkowym⁵⁶⁵. Należy mieć na uwadze, że wykładnia językowa pojęcia nieodpłatne świadczenie prowadzi do wniosku, że powstanie przychodu z tego tytułu musi wynikać z przekazania, wykonania czegoś w sposób nieodpłatny na rzecz innego podmiotu⁵⁶⁶. Na gruncie prawa podatkowego nie do zaakceptowania będzie zatem pogląd, że świadczenie, w tym także nieodpłatne świadczenie może polegać nie tylko na aktywnym i czynnym działaniu jednej strony, lecz także na powstrzymaniu się od działania (cywilnoprawne *non facere*) i utożsamianiu braku działania wierzyciela z powstaniem po stronie dłużnika przychodu z nieodpłatnych świadczeń⁵⁶⁷. W związku z powyższym prawidłowa analiza nieodpłatnych świadczeń uznawanych za przychód na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych uwzględniająca aktualny dorobek orzeczniczy jak i stanowisko doktryny powinna zawierać następujące elementy:

- otrzymana wartość nieodpłatnego świadczenia winno być wynikiem zdarzenia prawnego lub gospodarczego jako efektu stosunków dwustronnych, ale już nie jednostronnych lub zjawisk naturalnych jak np. odkrycie złóż na gruncie,
- nieodpłatne świadczenie to wynik definitywnego braku ekwiwalentu (w jakiegokolwiek formie), zarówno w chwili dokonywania świadczenia jak i w przyszłości,
- otrzymana korzyść majątkowa występuje tylko po jednej stronie stosunku;
- otrzymana wartość nieodpłatnego świadczenia musi posiadać konkretny i identyfikowalny wymiar finansowy dla podatnika,

⁵⁶⁴ Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2017 r., II FSK 1546/17, Legalis 1726834.

⁵⁶⁵ W. Nykiel (red.), *Prawo podatkowe ...*, s. 243.

⁵⁶⁶ *Ibidem*.

⁵⁶⁷ Przykładem krytyki piśmienniczej w tym zakresie stanowił pogląd, wyrażany w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, dotyczący opodatkowania niepodzielonego zysku spółek kapitałowych. Z. Banasiak poddając krytycznej analizie wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2001 r., I SA/Po 826/2000 wskazał, że „jest to zupełnie nowa, nieznaną nigdzie na świecie postać przychodu: przychodów z tytułu <<niemania>> kosztów (bo nie musiałem brać kredytu bankowego), a zamyka się on w formule <<im ktoś mniej ponosi kosztów, tym ma większy przychód, gdyż tych kosztów nie ponosi>>”, zob. Z. Banasiak, *Opodatkowanie niepodzielonego zysku*, PP, 2001, nr 9, s. 38-42, Z. Banasiak, *O bezpodstawności opodatkowania zatrzymanej dywidendy – raz jeszcze*, PP, 2001, nr 11, s.36-38; W. Varga, *Nieodpłatne świadczenie w podatku dochodowym od osób prawnych*, cz. 2, PP, 2011, nr 5, s. 32.

- otrzymana wartość nieodpłatnego świadczenia nie powinna być dostępna dla wszystkich, w tym samym zakresie⁵⁶⁸.

Z kolei istota świadczeń częściowo odpłatnych na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, w odróżnieniu od wartości otrzymanych całkowicie nieodpłatnie rzeczy, praw i świadczeń polegać zatem będzie na poniesieniu jedynie części zapłaty. O ile w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2004 r. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie przewidywała, w przeciwieństwie do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przychodu z tytułu otrzymania świadczeń częściowo odpłatnych, o tyle w aktualnym stanie prawnym, wartości świadczeń otrzymanych częściowo odpłatnie, a więc przypadków, gdzie wartość rynkowa przysporzenia przewyższa zapłatę powoduje u otrzymującego powstanie przychodu. Należy zauważyć, że przyczyny dla których zachodzi różnica między wartością rynkową a zapłatą dokonaną między stronami mogą być bardzo zróżnicowane i niekoniecznie każda taka sytuacja będzie stanowiła częściowo odpłatne świadczenie. Z tych powodów ustawodawca w art. 14 ust. 2 u.p.d.o.p. przewidział możliwość przedstawienia przez podatnika powodów dla których cena odbiega od wartości rynkowych. Określając zakres nieodpłatnych świadczeń otrzymanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych w naturze, podobnie jak w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawodawca wskazał ich przykładowy wykaz przy okazji sposobu określenia ich wartości. Artykuł 12 ust. 6 u.p.d.o.p. określa przedmiot nieodpłatnego świadczenia, który może polegać na:

- 1) usługach wchodzących w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia,
- 2) usługach zakupionych,
- 3) udostępnieniu lokalu,
- 4) pozostałych przypadkach.

Istotne w regulacji opodatkowania przychodów związanych z otrzymaniem przez podatnika nieodpłatnych świadczeń jest wskazanie w ustawie o podatku dochodowym od prawnych, które z tych świadczeń nie stanowią przychodu podatkowego. Do kategorii tej zaliczają się:

- 1) świadczenia związane z używaniem środków trwałych otrzymanych przez samorządowe zakłady budżetowe, spółki użyteczności publicznej z wyłącznym udziałem jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków od Skarbu Państwa, jednostek samorządu terytorialnego lub ich związków w nieodpłatny zarząd lub używanie (art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.),

⁵⁶⁸ W. Varga, *Nieodpłatne świadczenie w podatku dochodowym od osób prawnych, cz. 1*, *op.cit.* s. 35 - 37.

- 2) wartości otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartości innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń finansowanych lub współfinansowanych ze środków budżetu państwa, jednostek samorządu terytorialnego, ze środków agencji rządowych, agencji wykonawczych lub ze środków pochodzących od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w ramach rządowych programów (art. 12 ust. 4 pkt 14 u.p.d.o.p.),
- 3) wartości świadczeń wolontariuszy, udzielanych na zasadach określonych w przepisach o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (art. 12 ust. 4 pkt 16 u.p.d.o.p.),
- 4) wartości nieodpłatnie otrzymanych rzeczy lub praw, będących przedmiotem umowy o partnerstwie publiczno-prywatnym, przekazanych podmiotowi publicznemu lub innemu podmiotowi, o którym mowa w art. 11 ust. 2 u.p.p.p., przez partnera prywatnego lub spółkę, o której mowa w art. 14 ust. 1 u.p.p.p. (art. 12 ust. 4 pkt 18 u.p.d.o.p.).

W porównaniu z ustawą regulującą opodatkowanie dochodu osób fizycznych, przedmiotowa ustawa zawiera o wiele węższy katalog zwolnień podatkowych, co uzasadniane jest między innymi specyfiką opodatkowania osób prawnych. Wśród zwolnień przedmiotowych ustawodawca wskazał więc w art. 17 ust. 1 pkt 21 u.p.d.o.p. dotacje, subwencje, dopłaty i inne nieodpłatne świadczenia, z zastrzeżeniem pkt 14a, otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków związanych z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których dokonuje się odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16a-16m. Zauważyć należy, że podobna regulacja znalazła swój wyraz z ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z chwilą wejścia w życie ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, uchylony został dotychczas obowiązujący art. 13 u.p.d.o.p., zgodnie z którym za przychód z nieruchomości udostępnionych nieodpłatnie w całości lub w części do używania innym osobom prawnym i fizycznym oraz jednostkom organizacyjnym nie mającym osobowości prawnej, z zastrzeżeniem ust. 3, uważa się równowartość czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu lub dzierżawy nieruchomości, ustaloną na podstawie przeciętnej wysokości czynszów stosowanych w danej miejscowości przy najmie lub dzierżawie nieruchomości tego samego rodzaju⁵⁶⁹. Specyfika uchylonego przepisu polegała na ustaleniu przychodu także dla udostępniającego nieodpłatnie nieruchomość. Przychód ten powstawał wyłącznie wtedy, gdy nieruchomość była udostępniana całkowicie nieodpłatnie, ewentualna ekwiwa-

⁵⁶⁹ Dz.U. 2008 Nr 209, poz. 1316 zm.

lentność (lub częściowo odpłatność polegająca chociażby na obowiązku ponoszenia przez korzystającego kosztów remontu lub utrzymania) świadczeń nie rodziła obowiązku podatkowego. Mając na uwadze, że nieodpłatne udostępnienie nieruchomości powodowało powstanie przychodu zarówno po stronie korzystającego (art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.) oraz przez udostępniającego (art. 13 ust. 1 u.p.d.o.p.), a także fakt, iż zdezaktualizowała się przyczyna dla której funkcjonowało ww. opodatkowanie, należy uznać uchylene art. 13 u.p.d.o.p za słuszne i spójne z podobnym zabiegiem legislacyjnym na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁵⁷⁰.

W aktualnym stanie prawnym nieodpłatne udostępnienie nieruchomości, co do zasady stanowi, po stronie beneficjenta przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.

2. 4. Opodatkowanie nieodpłatnej dostawy towarów i nieodpłatnego świadczenia usług w podatku od towarów i usług

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej: u.p.t.u.) reguluje opodatkowanie profesjonalnego obrotu, w którym ciężar ekonomiczny ponosi ostateczny nabywca, czyli konsument, natomiast podatkowi podlega każda faza w łańcuchu dostawy towarów lub świadczenia usług⁵⁷¹. Regulacja krajowa wraz z wejściem Polski do Unii Europejskiej stanowi implementację aktów prawnych unijnych, w pierwszym rzędzie dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dalej: Dyrektywa 112), która stanowi podstawowy akt prawa Unii Europejskiej w tym zakresie⁵⁷². Podatek ten ma charakter powszechny i dotyczy obrotu wszelkimi dobrami i usługami, w przeciwieństwie do podatku akcyzowego charakteryzującego się selektywnością⁵⁷³. Powszechność ta dotyczyć będzie zatem zarówno wszystkich faz obrotu towarami i usługami, jak również wszelkich dóbr i usług, które stanowią jego przedmiot. Mając na uwadze zharmonizowany charakter podatku należy uwzględnić nie tylko regulacje krajowe wiążące się z powstaniem obowiązku podatkowego, lecz także wspomniany akt prawa unijnego oraz poprzedzającą go dyrektywę VI Rady UE 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków ob-

⁵⁷⁰ Jako uzasadnienie dla opodatkowania przychodów z nieruchomości udostępnionych nieodpłatnie wskazywano uniemożliwienie ukrywania przychodów z tytułu najmu lub dzierżawy poprzez zawieranie w ich miejsce umów o bezpłatne używanie (zob. H. Litwińczuk, *op.cit.*, s. 227).

⁵⁷¹ Dz. U. 2004 Nr 54 poz. 535 ze zm.

⁵⁷² Dz.U.UE L z dnia 11 grudnia 2006 r., L 347/1.

⁵⁷³ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 19.

rotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, dalej: VI Dyrektywa⁵⁷⁴. Dopiero wykładnia dokonana w zgodzie z powołanymi aktami prawa pozwala na bezsporne określenie granic opodatkowania. Zakres przedmiotowy ustawy wyznacza art. 5 ust. 1 u.p.t.u., określając, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegają:

- odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju (pkt 1),
- eksport towarów (pkt 2),
- import towarów na terytorium kraju (pkt 3),
- wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju (pkt 4),
- wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów (pkt 5).

Z kolei art. 2 Dyrektywy 2006/112/WE w Tytule I „Przedmiot i zakres stosowania” wskazuje, że opodatkowaniu podlegają następujące transakcje:

- odpłatna dostawa towarów na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze (ust. 1, lit. a),
- odpłatne wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów na terytorium państwa członkowskiego dokonywane przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niebędącą podatnikiem, gdy sprzedawcą jest podatnik działający w takim charakterze, który nie korzysta ze zwolnienia dla małych przedsiębiorstw przewidzianego w art. 282-292 i który nie jest objęty przepisami art. 33 i 36; w przypadku nowych środków transportu, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1, lub przez jakąkolwiek inną osobę niebędącą podatnikiem; w przypadku wyrobów podlegających akcyzie, jeżeli od wewnątrzwspólnotowego nabycia naliczany jest podatek akcyzowy na terytorium państwa członkowskiego zgodnie z dyrektywą 92/12/EWG, przez podatnika lub osobę prawną niebędącą podatnikiem, w przypadku których inne nabycia nie podlegają opodatkowaniu VAT zgodnie z art. 3 ust. 1 (ust. 1, lit. b),
- odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze (ust. 1, lit. c),
- import towarów (ust. d).

W Tytule IV Dyrektywy 2006/112/WE poświęconym transakcjom podlegającym opodatkowaniu nie wskazano na opodatkowanie wyłącznie odpłatnej dostawy, gdyż jej art. 14 w ogóle nie posługuje się tym pojęciem, ani innym o podobnym znaczeniu. Nie oznacza to jednak, że prawodawca unijny dopuścił w zasadzie opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej także dostawy

⁵⁷⁴ Dz.U. L 77 z dnia 13 czerwca 1977 r.

towarów o charakterze nieodpłatnym. Z brzmienia art. 2 oraz art. 16 ust. 1 i 2 Dyrektywy 112 wynika, że wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie lub w ujęciu ogólnym, które przeznacza do celów innych niż prowadzona przez niego działalność, gdy VAT od powyższych towarów lub ich części podlegał w całości lub części odliczeniu, jest uznawana za odpłatną dostawę towarów. Płynie z tego wniosek, że wyłącznie dostawy dokonane odpłatnie lub też dokonane nieodpłatnie, lecz uznane za tożsame z odpłatnymi podlegają podatkowi od wartości dodanej. Dodać należy, że zgodnie z art. 16 ust. 1 Dyrektywy 112 charakter dostawy nie zmienia się, a więc nie przyjmuje się fikcji prawnej, iż dostawa dokonana nieodpłatnie w istocie ma charakter odpłatny, a jedynie utożsamia się podatkowe skutki obydwu dostaw. Podobnie jak w przypadku dostawy towarów, prawodawca unijny w art. 24 ust. 1 Dyrektywy 112 przyjął, że opodatkowaniu podlegają świadczone usługi, którymi są transakcje niebędące dostawami towarów bez uszczegółowienia, czy chodzi o usługi świadczone odpłatnie, czy też nieodpłatnie. Dopiero w art. 26 ust. 1 Dyrektywy 112 dochodzi do rozszerzenia zakresu opodatkowania poprzez wskazanie, że „Za odpłatne świadczenie usług uznaje się każdą z następujących czynności:

- użycie towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa, w przypadku kiedy VAT od takich towarów podlegał w całości lub części odliczeniu;
- nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa”.

Mając na uwadze treść Dyrektywy 2006/112/WE oraz ustawy o podatku od towarów i usług można wyprowadzić wniosek, że przedmiotem opodatkowania są czynności wykonywane odpłatnie (za wynagrodzeniem); na terytorium państwa członkowskiego oraz przez podmiot występujący w charakterze podatnika podatku od wartości dodanej⁵⁷⁵. Istotą rozważań wstępnych na gruncie podatku od towarów i usług winno być zatem ustalenie, czy przepisy podatkowe unijne i krajowe zawężają zakres opodatkowania wyłącznie do czynności wykonanych odpłatnie oraz czym jest odpłatność oraz nieodpłatność na gruncie podatku od towarów i usług. Niewątpliwie celem prawodawcy unijnego było opodatkowanie dostawy towarów i świadczenia usług za wynagrodzeniem na co wskazuje bezpośrednio odniesienie się do cechy odpłatności w art. 2 Dyrektywy 2006/112/WE. Okoliczność ta znalazła również odzwierciedlenie na gruncie art. 5 u.p.t.u. Zakres przedmiotowy obu aktów prawnych jest zbieżny i uwidacznia ogólną zasadę opodatkowania transakcji odpłatnych.

⁵⁷⁵ J. Zubrzycki, *Leksykon VAT t. I*, Wrocław 2008, s. 16.

W tym miejscu trzeba zaznaczyć, że zarówno Dyrektywa 2006/112/WE jak i ustawa o podatku od towarów i usług zrównują co do konsekwencji prawnych niektóre czynności nieodpłatne z tymi, które zostały wykonane za wynagrodzeniem, jednakże wymagają one oddzielnego omówienia. Można zatem stwierdzić, że zarówno na gruncie prawa unijnego jak i krajowego – w sposób najbardziej widoczny w systemie prawa podatkowego – wyeksponowano *expressis verbis* odpłatność jako cechę warunkującą opodatkowanie. Jeżeli jest to zatem warunek *sine qua non* stosowania ustawy podatkowej należy wskazać w jaki sposób rozumiana jest odpłatność i nieodpłatność w podatku od towarów i usług.

Ani prawodawca unijny, ani orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TS UE lub ETS w przypadku wcześniejszych orzeczeń) nie posługuje się przy okazji wyjaśnienia znaczenia odpłatności pojęciem ekwiwalentności lub wzajemności świadczenia bądź innym pojęciem, które wiązałoby się z dziedziną prawa prywatnego. Jest to zrozumiałe i uzasadnione, jeżeli zwróci się uwagę na to, że system podatku od wartości dodanej musi być stosowany we wszystkich krajach członkowskich UE, które operują własną, odrębną i często zróżnicowaną siatką pojęciową krajowych instytucji prawa prywatnego. W związku z tym, że Dyrektywa 2006/112/WE nie definiuje pojęcia odpłatności należy odwołać się do orzecznictwa TS UE, które szeroko odnosiło się do tego zagadnienia wypracowując utrwaloną linię orzeczniczą, w oparciu o którą można wskazać, że odpłatność w swej istocie polega na istnieniu wynagrodzenia za dokonaną dostawę lub świadczoną usługę. Wynagrodzenie zaś stanowi odpłatę za dokonaną dostawę lub świadczoną usługę, jeżeli pozostaje w bezpośrednim związku między tą dostawą lub świadczeniem usług a otrzymanym wynagrodzeniem oraz wynagrodzenie to musi wyrażać się w pieniądzu⁵⁷⁶. W przypadku bezpośredniego związku, należy mieć na uwadze, że chodzi o związek prawny między dostawą lub świadczeniem a wynagrodzeniem. Niewystarczające dla przyjęcia odpłatności jest otrzymanie wynagrodzenia bez jakiegokolwiek porozumienia umownego między dwiema stronami⁵⁷⁷.

Poza koniecznością spełnienia warunku bezpośredniego związku między świadczeniem i wynagrodzeniem oraz możliwości jego wyrażenia w pieniądzu zauważa się, że wynagrodzenie stanowi wartość subiektywną rozumianą jako kwota, którą zgadza się zapłacić nabywca, przy czym

⁵⁷⁶ Wyrok ETS z dnia 5 lutego 1981 r. C -154/80 w sprawie *Staatssecretaris van Financiën v. Stowarzyszenie spółdzielcze "Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats GA*, Legalis nr 102310.

⁵⁷⁷ W wyroku z dnia z dnia 3 marca 1994 r. C-16/93 w sprawie *R.J. Tolsma przeciwko Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden* ETS stwierdził, że otrzymywanie przez muzyka grającego publicznie dobrowolnych datków od przechodniów nie stanowi wynagrodzenia za jego świadczenie, gdyż brak jest umowy pomiędzy stronami, jako że przechodnie dobrowolnie wręczają datki, których kwotę ustalają według własnego uznania. Ponadto, brak jest koniecznego związku pomiędzy usługą muzyczną, a płatnościami przez nią spowodowanymi.

nie musi być to wartość ekwiwalentna⁵⁷⁸. Odpłatą jest zatem zawsze wynagrodzenie otrzymywane przez dostawcę lub świadczeniodawcę niezależnie od jego relacji w stosunku do faktycznej wartości rynkowej przedmiotu dostawy lub usługi. Jak przyjął TS UE w wyroku z dnia 2 czerwca 2016 r. „świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy”⁵⁷⁹. Trzeba mieć na uwadze, że wynagrodzenie stanowiące o odpłatności dostawy lub usługi nie ogranicza się wyłącznie do świadczenia pieniężnego, chociaż tak najczęściej będzie. Warunkiem odpłatności jest bowiem możliwość wyrażenia wynagrodzenia w pieniądzu, jednak ono samo może być świadczone w innej formie. Możliwość zakwalifikowania danej transakcji jako transakcji odpłatnej zakłada wyłącznie istnienie bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy⁵⁸⁰. Wynagrodzenie za dostawę towarów może mieć postać świadczenia usługi o ile da się je wyrazić w pieniądzu⁵⁸¹. Podobnie dzieje się wówczas, gdy świadczenie usług następuje w zamian za inne świadczenie usług, o ile spełnione są te same warunki. Powyższe uwagi można odnieść do umowy zamiany, w ramach których wynagrodzeniem jest z definicji świadczenie w naturze, oraz transakcje, w których wynagrodzenie jest wypłacane w pieniądzu⁵⁸².

Najpowszechniejszym rozumieniem odpłatności na gruncie Dyrektywy 2006/112/WE jest zatem posłużenie się pojęciem „za wynagrodzeniem”. Odpłatność jako determinanta opodatkowania wymienionych już transakcji, choć odgrywa znaczącą rolę w podatku od towarów i usług nie została zdefiniowana w żadnym akcie prawnym regulującym zasady opodatkowania. Wiąże się ona w sposób oczywisty z podstawą opodatkowania, która obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług. Odwołanie się jednak do zapłaty za dokonaną dostawę towarów lub świadczone usłu-

⁵⁷⁸ J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 16.

⁵⁷⁹ Wyrok TS UE z dnia 8 sierpnia 2016 r. C-263/15 w sprawie *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft. and Lajvér Csapadékvízrendezési Nonprofit Kft. v Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága*, Legalis nr 1483028.

⁵⁸⁰ Wyroki ETS z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawie C-285/10, *Campsa Estaciones de Servicio*, Zb.Orz. s. I-5059, pkt 25); z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03, *Hotel Scandic Gasabäck*, Zb.Orz. s. I-743, pkt 22.

⁵⁸¹ Wyrok z dnia 3 lipca 2001 r. w sprawie C-380/99, *Bertelsmann, Rec.*, Zb. Orz. 2001 I-05163.

⁵⁸² Wyroki z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-330/95 *Goldsmiths*, Zb.Orz. s. I-3801, pkt 23–25; z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie C-549/11, *Orfey*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 35.

gi także nie oddaje znaczenia pojęcia odpłatności. Zwrot „wszystko, co stanowi zapłatę” mógłby prowadzić bowiem do wniosku, że nawet niewielka odpłatność nie przedstawiająca realnej wartości towaru lub usługi stanowi o tym, że transakcja podlega podatkowi.

Niewątpliwie pomocne w omawianym zakresie są orzeczenia ETS wydane jeszcze w okresie obowiązywania tzw. szóstej dyrektywy. Trybunał w swoim orzecznictwie jednoznacznie wskazał, że „Jeśli chodzi o określenie, czy świadczenie usług, takie jak będące przedmiotem sprawy przed sądem krajowym, dokonywane jest odpłatnie, to należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem pojęcie „świadczenia usług dokonywanego odpłatnie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym”⁵⁸³. W tym samym orzeczeniu Trybunał podkreślił konieczność odpłatności przejawiającej się w otrzymanym świadczeniu wzajemnym, którego wartość leży w sferze subiektywnej strony transakcji, lecz musi spełniać dwa warunki, a mianowicie pozostawać w związku ze świadczeniem drugiej strony oraz musi być wyrażone w pieniądzu. Na pierwszy plan w wykładni TS UE wyłania się związek w jakim pozostawać mają świadczenia obu stron, które łączy stosunek zobowiązaniowy. Dlatego też, nie będzie podlegała opodatkowaniu, a tym samym nie będzie uznana za odpłatną kradzież towarów, gdyż posiadającego prawo do rozporządzania rzeczami jak właściciel oraz podmiotu, który dokonał kradzieży nie łączy z oczywistych względów żaden stosunek⁵⁸⁴. Stosunek prawny istniejący między dwiema stronami transakcji jawi się zatem jako warunek *sine qua non* uznania jej za odpłatną, tym samym „Bezpośredni związek między wyświadczoną usługą a otrzymanym wynagrodzeniem jest zatem konieczny”⁵⁸⁵. W orzeczeniach zapadłych w dacie obowiązywania tzw. szóstej dyrektywy ETS wskazywał wręcz, że możliwość zakwalifikowania danej transakcji jako odpłatnej w rozumieniu art. 2 dyrektywy zakłada wyłącznie istnienie bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika. Okoliczność, że transakcja została dokonana po cenie wyższej lub niższej niż jej wartość rynkowa nie ma znaczenia dla jej kwalifika-

⁵⁸³ Wyrok z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 102/86, *Apple and Pear Development Council, Rec.* s. 1443, pkt 12 powołany także w wyroku TS UE z dnia 29 lipca 2010 r. w sprawie C-40/09, *Astra Zeneca UK Ltd v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (orzeczenie wstępne), *Zb. Orz.* 2010, s. I-7505.

⁵⁸⁴ Wyrok z dnia 21 listopada 2013 r. w sprawie C-494/12, *Dixons Retail plc v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1391568.

⁵⁸⁵ Wyrok z dnia 3 maja 2012 r. w sprawie C-520/10, *Lebara Ltd v. Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (orzeczenie wstępne), LEX nr 1143222 oraz dnia 3 września 2009 r. w sprawie C-37/08, *RCI Europe*, *Zb. Orz.* s. I-7533, pkt 24, 30.

cji na potrzeby podatku VAT⁵⁸⁶. Istota związku między świadczoną usługą, a otrzymaną zapłatą wynika z istniejącej umowy niezależnie, czy spełnia ona wymagane przepisami prawa krajowego wymogi formalne dla uznania jej za ważną i skuteczną w świetle prawa prywatnego⁵⁸⁷.

Kolejną istotną cechą odpłatności oprócz samego zaistnienia związku pomiędzy otrzymanym wynagrodzeniem a dokonaną dostawą lub świadczoną usługą jest jej wyraźny i bezpośredni charakter. Przejawia się ona w tym, że można wskazać konkretną dostawę lub usługę, do której przyporządkowane jest otrzymane wynagrodzenie. W tym znaczeniu płatność ogólnie określonych składek członkowskich na rzecz instytucji, fundacji lub stowarzyszenia nie będzie się mieścić w kategorii wynagrodzenia, gdyż płatność taka dotyczy w istocie obowiązku partycypowania w ogólnych kosztach związanych z członkowstwem w danej organizacji.

O ile wynagrodzenie za wykonaną dostawę towarów lub świadczoną usługę musi mieć konkretny wymiar finansowy, a zatem musi dać się wyrazić w pieniądzu, o tyle wynagrodzenia nie należy utożsamiać wyłącznie ze świadczeniem pieniężnym. Również świadczenia rzeczowe jeśli przedstawia konkretny wymiar finansowy, mogą stanowić wynagrodzenie i przesądzić, że transakcja w ramach której je otrzymano ma charakter odpłatny. Nie będą jednak mieścić się w kategorii odpłatności wszelkie świadczenia rzeczowe wydane konsumentom w ramach akcji promocyjnych w zamian za przekroczenie przez nich wysokości wcześniejszych zakupów. W takiej sytuacji podatnik (organizator akcji promocyjnej), nie otrzymuje żadnego świadczenia wzajemnego⁵⁸⁸. Wreszcie też wynagrodzenia za świadczoną usługę lub dostawę towarów nie należy utożsamiać z zyskiem świadczeniodawcy, gdyż pojęciem tym nie posługuje się Dyrektywa 2006/112/WE i w rzeczywistości taka interpretacja wynagrodzenia zawieszalaby możliwość przesądzenia, czy dana transakcja podlega opodatkowaniu jako odpłatna do momentu uzyskania bilansowego rozliczenia wzajemnych świadczeń.

W tym miejscu odnieść się należy do zagadnienia, które już wielokrotnie podejmowano w niniejszej pracy, a mianowicie ekwiwalentności świadczeń stanowiących niekiedy o odpłatności danej umowy (transakcji). Wobec tego co dotychczas stwierdzono, należałoby uznać, że jakiegokolwiek wynagrodzenie otrzymane w ramach transakcji (umowy) stanowi o jej odpłatności. Wynagrodzenie, a więc wszystko co zostało otrzymane, jeśli posiada wymiar finansowy, daje się wyrazić w

⁵⁸⁶ Wyrok TS UE z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawie C-285/10 *Campsa Estaciones de Servicio SA v. Administración del Estado* (orzeczenie wstępne), Zb. Orz. 2011, s. I-5059; wyrok z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck*, Zb. Orz. s. I-743, pkt 22.

⁵⁸⁷ Wyrok ETS z dnia 3 marca 1994 r. w sprawie C-16/93, *R.J. Tolsma v. Inspecteur der Omzetbelasting Leeuwarden*.

⁵⁸⁸ Wyrok ETS z dnia 27 kwietnia 1999 r. w sprawie C-48/97, *Kuwait Petroleum Ltd. v. Commissioners of Customs & Excise*, 1999 I-02323.

pieniądzu i pozostaje w wyraźnym i bezpośrednim związku z świadczeniem wzajemnym powoduje, że transakcja ma wymiar odpłatny⁵⁸⁹. Należy jednak poddać pod rozwagę dwa zagadnienia. Pierwsze z nich dotyczy tego, czy ekwiwalentność świadczeń ma jakikolwiek znaczenie w podatku od towarów i usług, drugie zaś, czy wszystko to co nie stanowi odpłatnej dostawy lub odpłatnego świadczenia usług jest zdarzeniem nieodpłatnym.

Udzielając odpowiedzi na powyższe zagadnienia zauważyć trzeba, że niewątpliwie podatek od wartości dodanej oraz ustawa o podatku od towarów i usług nie wyszczególnia czynności częściowo odpłatnych (częściowo nieodpłatnych), gdyż te na gruncie VAT nie występują. Jeżeli czynność została wykonana za wynagrodzeniem, to tym samym należy ją uznać za odpłatną w świetle powołanych wyżej przepisów i to niezależnie od faktu, czy otrzymane wynagrodzenie pokrywa wszelkie koszty związane z dokonaną dostawą towarów lub świadczeniem usługi, czy też pokrywa je wyłącznie w pewnej części. Nie ma zatem żadnego uzasadnienia dla przyjmowania częściowej odpłatności dla transakcji, w ramach których wynagrodzenie pokrywa wyłącznie tylko część kosztów dostawy towarów lub wykonanej usługi. W takim przypadku zachodziłaby konieczność ustalenia dwóch odrębnych podstaw opodatkowania w tej samej transakcji, co byłoby już działaniem *contra legem*. Z powyższego wynika wniosek, że zagadnienie ekwiwalentności wzajemnych świadczeń nie będzie odgrywać znaczenia w kwestii odpłatności dostaw i świadczonych usług. Dopiero brak jakiegokolwiek wynagrodzenia, jego bezpośredniości i związku między dwiema stronami czynności opodatkowanej decydować będzie o jej nieodpłatności. W świetle powyższych uwag podkreślenia wymaga teza, że o tym, czy czynność dokonywana jest faktycznie odpłatnie, lub nieodpłatnie decydować będzie stan faktyczny, a nie deklaracje stron danej umowy. Obowiązek ustalenia jaka była rzeczywista wola stron spoczywa na organach podatkowych oraz sądach krajowym, które w ramach postępowań podatkowych nie są związane oświadczeniami stron⁵⁹⁰.

Przechodząc do analizy regulacji krajowych należy zauważyć, że art. 5 u.p.t.u. stanowi punkt wyjścia dla badania natury nieodpłatności na gruncie podatku od towarów i usług⁵⁹¹. Ramy prawa krajowego, wyznaczające w omawianym przepisie zakres opodatkowania, determinują ro-

⁵⁸⁹ Rozważania TS UE w zakresie definiowania pojęcia odpłatności zostały zrekapitulowane w wyroku z dnia 10 listopada 2016 r. w sprawie C-432/15, *Odvolací finanční ředitelství proti Pavlinie Baštovéj*, gdzie wskazano, że o odpłatności transakcji można mówić wtedy, gdy istnieje stosunek prawny w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdyż zapłata otrzymywana przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy.

⁵⁹⁰ Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02, *Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd. County Wide Property Investments Ltd. v. Commissioners of Customs & Excise*.

⁵⁹¹ A. Bartosiewicz, *VAT...op.cit.*, s. 117. Warto odnotować, że pojęcia odpłatności i skorelowanego z nim pojęcia nieodpłatności nie były wyraźnie akcentowane w polskim orzecznictwie i praktyce, w odróżnieniu od powołanego wyżej orzecznictwa TS UE.

zumienie poszczególnych czynności opodatkowanych – zasadniczo odpłatnych - w ustawie o podatku od towarów i usług. Ustawa o podatku od towarów i usług obejmuje określone stany i zdarzenia postrzegane raczej jako zjawiska o charakterze ekonomicznym, a nie czynności konwencjonalne. Innymi słowy, podatek od towarów i usług nie stanowi daniny od umów, lecz od zdarzeń o charakterze ekonomicznym⁵⁹². Takie założenie będzie miało bezpośrednie przełożenie dla opodatkowania. Analiza art. 5 u.p.t.u. daje podstawę do stwierdzenia, że ustawodawca nie odnosi się przy określaniu zakresu opodatkowania do pojęć zastanych, funkcjonujących w innych gałęziach prawa, lecz tworzy własne, na użytek podatku od towarów i usług, które mają wymiar ekonomiczny. Ustawodawca więc celowo nie posługuje się pojęciami prawa cywilnego przy konstrukcji podatku i kreuje pojęcia, które są charakterystyczne dla obrotu gospodarczego. Założenie uwzględniające autonomię terminologiczną ustawy skutkuje zaś koniecznością wnikliwej oceny aspektów ekonomicznych zdarzeń, które potencjalnie mogłyby zostać objęte zakresem opodatkowania. Nie ulega wątpliwości, że zarówno w przypadku podatników, dokonujących samoobliczenia, jak również weryfikujących ich prawidłowość organów podatkowych, kwestie związane z pominięciem znaczenia cywilnoprawnego zaistniałych zdarzeń i przyporządkowania ich do poszczególnych kategorii ekonomicznych często nie będą jednoznaczne. Zagadnienie może być tym bardziej złożone, że nawet treść umów zawartych przez strony, pojmowana w sposób cywilnoprawny, może zostać w niektórych przypadkach pominięta⁵⁹³.

Konieczność uwzględniania sensu ekonomicznego w przypadku podatku od towarów i usług nabiera jeszcze większego znaczenia w kontekście zakresu opodatkowania, gdzie mowa jest o odpłatnej dostawie towarów, odpłatnym świadczeniu usług, eksporcie, imporcie, wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów za wynagrodzeniem na terenie kraju i wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów. Istota tych pojęć, z uwagi na ich autonomiczność, w większości została wyjaśniona w samej ustawie. W art. 7 ust. 1 u.p.t.u. prawodawca przyjął, że przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel, tworząc przy okazji przykładowy katalog takich czynności. Z kolei z art. 8 ust. 1 u.p.t.u. wynika, że świadczeniem usług jest każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 u.p.t.u. Wobec powyższego można wyprowadzić dwa wnioski istotne dla dalszych rozważań. Pierwszych z nich odnosi się do braku precyzyjnego określenia, jakie zdarzenia są odpłatne w rozumieniu ustawy. Znaczące

⁵⁹² *Ibidem*, s. 117-118.

⁵⁹³ Wyrok TSUE z dnia 20 czerwca 2013 r. w sprawie C-653/11 *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs v. Paul Newey*, Dz.U.UE.C.2013.225.19/1.

jest to, że powołane wyżej normy prawne definiują dostawę towarów i świadczenie usług pomimo, iż opodatkowaniu podlegają w istocie tylko odpłatne formy tych zdarzeń. Natomiast ustawa w żadnym miejscu nie wyjaśnia na czym polega odpłatność. Drugi wniosek dotyczy zakresu opodatkowania, który zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. dotyczy wyłącznie odpłatnej dostawy towarów i odpłatnego świadczenia usług. Wyraźnie zatem dokonano podziału na dostawy towarów i świadczenie usług o charakterze odpłatnym i nieodpłatnym, przy czym z wyraźnej woli ustawodawcy opodatkowaniu podlegają te pierwsze. Ustawa o podatku od towarów i usług w zakresie w jakim określa zakres opodatkowania, w zasadzie pokrywa się z analogicznymi przepisami Dyrektywy 2006/112/WE.

Ogólnie rzecz ujmując, treść art. 5 ust. 1 u.p.t.u. należy interpretować w ten sposób, że odpłatne czynności opodatkowane to takie, które wykonywane są za wynagrodzeniem. Również wewnątrzspółnotowa dostawa towarów, następująca za wynagrodzeniem jest czynnością odpłatną. Jednocześnie należy mieć na uwadze, że nie każda zapłata stanowić będzie odpłatne świadczenie. Stanie się tak tylko w przypadkach w których pomiędzy zapłatą a wykonanym świadczeniem istnieje będnie związek o charakterze przyczynowym⁵⁹⁴.

Podobnie jak w przypadku Dyrektywy 2006/112/WE, tak również w przypadku ustawy krajowej kwestii wynagrodzenia nie należy utożsamiać wyłącznie ze świadczeniem pieniężnym. Odpłatnymi są bowiem dostawy towarów i świadczenia usług, którym odpowiadają transakcje barterowe, dostawy towarów oraz świadczenia usług w zamian za wierzytelności, dostawy towarów oraz świadczenia usług za umarzone udziały lub akcje⁵⁹⁵. Wynagrodzenie w świetle czynności opodatkowanych o których mowa art. 5 ust. 1 u.p.t.u., może mieć również formę mieszaną i łączyć w sobie formę pieniężną oraz wynagrodzenie w naturze. W tym kontekście należy zauważyć, że forma przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za wygaśnięcie zaległości podatkowych nie będzie stanowiło świadczenia wzajemnego i odpłatnego w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. a) Dyrektywy 2006/112/WE i art. 5 u.p.t.u.⁵⁹⁶. Tym niemniej, nieprawidłowe byłoby uznanie, że w takim przypadku nigdy nie dojdzie do opodatkowania podatkiem od towarów i usług, gdyż przeniesienie w ten sposób własności rzeczy lub praw majątkowych może podlegać opodatkowaniu jako nieodpłatna dostawa towarów lub nieodpłatne świadczenie usług na podstawie art. 7 ust. 2 i art. 8 ust. 2 u.p.t.u.

⁵⁹⁴ A. Bartosiewicz, *VAT...*, s. 119.

⁵⁹⁵ T. Krywań, *VAT 2018, Komentarz*, Warszawa 2018, s. 101.

⁵⁹⁶ Wyrok TS UE z dnia 11 maja 2017 r. w sprawie C-36/16, *Minister Finansów v. Posnania Investment SA*.

W orzecznictwie sądów krajowych – podobnie jak w wyrokach TS UE - zwraca się uwagę na bezpośredniość związku między świadczeniem a zapłatą, która nie musi istnieć bezwzględnie w chwili dokonywania świadczenia, lecz może nastąpić także później⁵⁹⁷. Jednocześnie podkreślany jest aspekt istniejącego stosunku między świadczeniodawcą a otrzymującym wynagrodzenie. Z tych względów nie będzie czynnością opodatkowaną przykładowo przekazanie napiwku⁵⁹⁸. Również na gruncie krajowej ustawy o podatku od towarów i usług wyraźnie zarysowuje się dychotomiczny podział na czynności opodatkowane o charakterze odpłatnym i nieodpłatnym. W przepisach ustawy o podatku od towarów i usług nie istnieje kategoria świadczeń częściowo odpłatnych lub częściowo nieodpłatnych. Jak słusznie zauważa się, nawet symboliczne wynagrodzenie za dostawę towarów lub świadczenie usług powoduje, że ta dostawa towarów lub świadczenie usług ma charakter odpłatny⁵⁹⁹. Z kolei uzyskanie od świadczeniobiorcy zapłaty, która pokrywa jedynie koszty, czy nawet poniżej kosztów, nie oznacza, że czynności nie ma charakteru nieodpłatnego⁶⁰⁰.

Specyfiką ustawy o podatku od towarów i usług jest uznanie dla celów podatkowych i zrównanie z odpłatnymi, nieodpłatnych dostaw towarów i świadczenia usług. Jest to znajdujący wyraz w treści art. 7 i 8 u.p.t.u. istotny wyjątek od reguły opodatkowania wyłącznie transakcji o charakterze odpłatnym. Zgodnie z art. 7 ust. 2 u.p.t.u. przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie nieodpłatnie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa, w szczególności: 1) przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, 2) wszelkie inne darowizny - jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych.

Wyjaśnienia na wstępie wymaga pewna ewolucja rozwiązań krajowych w zakresie opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów, która rozpoczęła się niemal od chwili obowiązywania obecnej ustawy. W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 maja 2004 r. do końca maja 2005 r. przez dostawę towarów o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. rozumiano także przekazanie przez podatników towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przedsiębiorstwem, w szczególności przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste

⁵⁹⁷ Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2019 r., I FSK 677/17.

⁵⁹⁸ Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2010 r., I FSK 1917/10.

⁵⁹⁹ T. Krywań, *VAT...*, s. 106.

⁶⁰⁰ Wyrok NSA z dnia 1 września 2011 r., I FSK 1021/10.

podatnika lub jego pracowników; wszelkie inne przekazania towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny – jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części⁶⁰¹. W brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2005 r. do 31 marca 2011 r. opodatkowaniu podlegało przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przedsiębiorstwem, w tym również przekazanie na określone cele i określonym osobom, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony od takich czynności w całości lub części⁶⁰². Nieodpłatne przekazanie podlegające opodatkowaniu musiało zatem spełniać warunki istnienia uprzedniego prawa do odliczenia podatku naliczonego w związku z tymi czynnościami oraz musiało nastąpić na cele inne niż związane z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem. Chociaż zwracano w orzecznictwie i literaturze uwagę na fakt niezgodności polskich regulacji z Dyrektywą 2006/112/WE w zakresie w jakim warunkiem opodatkowania nieodpłatnego przekazania był brak związku z prowadzonym przedsiębiorstwem to skutek bezpośredniego zastosowania przepisów unijnych nie mógł zaistnieć, gdyż błędna lub niepełna implementacja nie może nakładać żadnych dodatkowych obowiązków⁶⁰³.

Obowiązująca od dnia 1 kwietnia 2013 r. zmieniona regulacja art. 7 ust. 2 u.p.t.u. na równi z odpłatną dostawą traktuje nieodpłatne przekazanie przez podatnika towarów, które należą do jego przedsiębiorstwa, o ile podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych⁶⁰⁴. Omawiany przepis nie uwzględnia już jako warunku opodatkowania celu takiego przekazania. Za przekazanie towaru należy przy tym rozumieć definitywne wydanie rzeczy innej osobie połączone z wyzbyciem się władztwa nad nią. Pojęcie nieodpłatności należy na gruncie art. 7 ust. 2 u.p.t.u. rozumieć jako przekazanie towaru bez wynagrodzenia w jakiegokolwiek formie, niezależnie od tego, czy świadczenie to zwiększa aktywa lub zmniejsza pasywa. Takie rozumienie nieodpłatności na gruncie podatku od towarów i usług uzasadnione jest omówioną wyżej wykładnią

⁶⁰¹ P. Skorupa, *Opodatkowanie VAT nieodpłatnych wydań towarów – czy zmiany w VAT ograniczą kampanię promocyjne? (I)*, PP, 2011, nr 12, s. 18.

⁶⁰² M. Militz, *Nieodpłatne przekazanie towarów przez podatnika VAT w polskich przepisach – glosa do wyroku NSA w składzie 7 sędziów z dnia 23 marca 2009 r. sygn. akt I FPS 6/08*, PP, 2009, nr 8, s. 35. W aprobująco glosowanym przez autorkę wyroku, NSA wskazał, że przekazanie przez podatnika, bez wynagrodzenia towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele związane z tym przedsiębiorstwem w świetle art. 7 ust. 2 i 3 u.p.t.u. (w brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2005 r.), nie stanowi dostawy towarów, nawet jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem tych towarów.

⁶⁰³ A. Bartosiewicz, *VAT...*, s. 150; A. Andrusiuk, A. Małocha, *Opodatkowanie dostawy towarów w świetle art. 7 ust. 2 ustawy o VAT*, PP, 2006, nr 1, s. 39.

⁶⁰⁴ Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. 2013, poz. 35.

pojęcia odpłatności. Skoro w przedmiotowej ustawie podatkowej mowa jest jedynie o dostawie odpłatnej jako przekazaniu towaru za wynagrodzeniem, niezależnie od jego wysokości i formy (pieniężnej lub rzeczowej), to niewątpliwie przekazanie nieodpłatne dotyczyć będzie tylko takich przypadków w których brak jest wynagrodzenia. W związku z tym nieuzasadnione jest przyjmowane w orzecznictwie sądowym stanowisko z którego wynika, że wypłata dywidendy w formie rzeczowej lub inne świadczenie rzeczowe przekazywane wspólnikowi spółki z zysku stanowi nieodpłatne przekazanie w świetle art. 7 ust. 2 u.p.t.u.⁶⁰⁵. Jak zaznaczono już, dla opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów nie ma znaczenia cel przekazania, jak również to, czy dochodzi do niego w wyniku wykonania przepisów prawa lub nakazu organów publicznych⁶⁰⁶.

Należy zwrócić uwagę, że w odróżnieniu od stanu prawnego obowiązującego przed 1 kwietnia 2013 r., obecne brzmienie art. 7 ust. 2 u.p.t.u. uwzględnia *expressis verbis* obowiązek opodatkowania nie tylko nieodpłatnego przekazania rzeczy, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu tych towarów, lecz także przy wytworzenia tych towarów lub ich części składowych⁶⁰⁷. Zmiana treści art. 7 ust. 2 u.p.t.u. skutkowałą zatem obowiązkiem opodatkowania nieodpłatnego przekazania towarów nie tylko nabytych, lecz także wyprodukowanych przez podatnika, a także nieodpłatnego wydania towaru w tych przypadkach, w których dołączone lub wymienione części składowe spowodowały wzrost wartości rzeczy głównej⁶⁰⁸. Zmiana stanu prawnego nie miała więc jedynie charakteru doprecyzowującego. Słuszny zdaje się być pogląd, że do chwili wejścia w życie ustawy z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw, nieodpłatne przekazanie wytworzonych przez podatnika towarów nie podlegało opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, ponieważ zdarzenie takie nie zostało wymienione w art. 7 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. jako rodzaje obowiązek podatkowy⁶⁰⁹.

W przypadku opodatkowania nieodpłatnego przekazania rzeczy do której dodano lub wymieniono części składowe, art. 7 ust. 2 u.p.t.u. pozostawia dużą swobodę interpretacyjną i jak za-

⁶⁰⁵ Wyroki NSA z dnia 3 czerwca 2014 r., I FSK 956/13; z dnia 7 grudnia 2016 r., I FSK 1728/16.

⁶⁰⁶ W stanie prawnym obowiązującym do 31 maja 2005 r. NSA w uchwale składu 7 sędziów z dnia 28 maja 2007 r., I FPS 5/06 wskazał, że w świetle art. 7 ust. 2 i ust. 3 u.p.t.u. w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 31 maja 2005 r., przez dostawę towarów należało rozumieć również przekazanie przez podatnika bez wynagrodzenia towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele wiążące się z tym przedsiębiorstwem, jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w związku z nabyciem tych towarów.

⁶⁰⁷ M. Breda, *Nieodpłatne wydanie towarów na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług po 1.4.2013 r.*, M.Pod., 2013, nr 4, s. 13.

⁶⁰⁸ Wyroki TS UE z dnia 17 maja 2001 r. w sprawach C-322/99 i C-323/99.

⁶⁰⁹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 12 września 2013 r., I SA/Ol 370/13.

uważa się w literaturze jest to jeden z tych przypadków, gdzie o rzeczywistej treści przepisu w istocie decyduje orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a także praktyka i orzecznictwo sądów krajowych⁶¹⁰. Z wyroków TS UE można jednak wyprowadzić wniosek, że warunkiem opodatkowania nieodpłatnego przekazania rzeczy przy nabyciu której podatnikowi nie przysługiwało prawo do obniżenia podatku naliczonego, natomiast prawo to przysługiwało w przypadku rzeczy stanowiącej część składową w późniejszym okresie jest:

- przyłączenie części składowej do rzeczy wydanej nieodpłatnie,
- sytuacja, kiedy część składowa została nabyta w ramach transakcji związanej z dostawą towarów,
- sytuacja, kiedy połączenie doprowadziło do rzeczywistego wzrostu wartości rzeczy (towaru),
- wzrost wartości rzeczy nie został zużyty w całości w czasie jej używania⁶¹¹.

Podniesione wyżej zagadnienie opodatkowania nieodpłatnego przekazania towaru ma niebagatelne znaczenie we wszystkich tych przypadkach, gdzie dochodzi do przeniesienia do majątku osobistego lub nieodpłatnego przekazania osobom trzecim nieruchomości, przy nabyciu lub wybudowaniu których nie przysługiwało podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego, lecz w późniejszym czasie podatnik ten dokonał ulepszeń⁶¹². Zgodnie z art. 7 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. zrównane z odpłatną dostawą są również wszelkie inne darowizny przekazywane nieodpłatnie przez podatników, które należą do przedsiębiorstwa. W tym przypadku dla opodatkowania takiej dostawy również winien być spełniony warunek zaistnienia prawa do odliczenia pełnego lub częściowego podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych. Praktyka obrotu gospodarczego i zagadnienia wiążące się ze stosowaniem art. 7 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. wskazują, że transakcje polegające na nieodpłatnym przekazaniu towarów innym podmiotom nie są w żadnym razie zjawiskiem marginalnym, lecz stanowią dość istotną część wszelkich działań sprzedażowych, marketingowych i lojalnościowych stosowanych przez przedsiębiorców w prowadzonej działalności obrotu profesjonalnego. Stąd też, potrzeba prawidłowego interpretowania przesłanek opodatkowania podatkiem od towarów i usług wszelkich innych darowizn.

Słuszne jest stanowisko, że art. 7 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. należy odczytywać w powiązaniu z treścią całej normy prawnej w ten sposób, że przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się również przekazanie przez podatnika towarów należących do jego przedsiębiorstwa na cele inne niż związane z prowadzonym przez niego przedsiębiorstwem, w szczególności: wszel-

⁶¹⁰ G. Kaptur, *VAT nieodpłatne przekazanie nieruchomości – części składowe*, cz. II, *Nieruchomości*, 2018, nr 7, s. 34.

⁶¹¹ *Ibidem*.

⁶¹² G. Kaptur, *VAT nieodpłatne przekazanie nieruchomości – części składowe*, cz. I, *Nieruchomości*, 2018, nr 6, s. 26.

kie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, w szczególności darowizny - jeżeli podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tych czynności, w całości lub w części⁶¹³. Wbrew pozorom, pojęcie darowizny, którym posłużył się ustawodawca w art. 7 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. nie będzie jednak dotyczyć wyłącznie darowizn w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego. Wskazuje na to już choćby sformułowanie „wszelkie inne”, które odnosi się nieodpłatnego przekazania w formie darowizn, lecz również innych umów o charakterze do darowizny zbliżonym. Użyte w art. 7 ust. 2 u.p.t.u. sformułowanie "wszelkie inne darowizny" wskazuje, że obejmuje ono wszelkie rozporządzenia towarami podatnika pod tytułem darmym w celach innych niż prowadzona przez niego działalność⁶¹⁴. Należy jednak zauważyć, że przepis ten w części w której odwołuje się do „wszelkich innych darowizn” jest zredagowany błędnie, a co najmniej niefortunnie. W orzecznictwie zresztą zwraca się uwagę na konieczność „specyficznego” rozumienia darowizny na gruncie podatku od towarów i usług⁶¹⁵. Z niezrozumiałych powodów ustawodawca odwołuje się w zakresie nieodpłatności na gruncie VAT do cywilistycznej umowy nazwanej mającej określoną prawem treść, a następnie uzupełnia normę o wyrażenie „wszelkie inne”, co sugeruje, że w obrocie prawnym istnieją różne formy darowizn lub nazwane umowy o charakterze zbliżonym do darowizn. Ani w Dyrektywie 2006/112/WE, ani w samej treści ustawy o podatku od towarów i usług nie ma odniesień do umów nazwanych posiadających swoje jednoznaczne zakorzenienie cywilnoprawne. Nie mogłoby zresztą być inaczej, skoro system opodatkowania wartości dodanej funkcjonuje i obejmuje w sposób jednolity porządku prawne 27 państw członkowskich Unii Europejskiej. Przepis art. 16 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE wskazuje wprost na wykorzystanie przez podatnika towarów stanowiących część majątku jego przedsiębiorstwa do celów prywatnych podatnika lub jego pracowników, które przekazuje nieodpłatnie. Nie ma tu zatem mowy o przekazaniach nieodpłatnych i wszelkich innych darowiznach jak ma to miejsce w polskiej ustawie. Nie jest to wyłącznie spór o prawidłową redakcję tekstu prawnego, lecz nieprawidłowość rodząca wątpliwości interpretacyjne co do właściwego rozpoznania obowiązku podatkowego. W orzecznictwie wskazano, że w art. 7 ust. 2 u.p.t.u. sformułowanie „wszelkie inne darowizny” obejmuje wszelkie rozporządzenia towarami podatnika pod tytułem darmym w celach innych niż prowadzona przez niego działalność⁶¹⁶. W związku z tym, na gruncie ustawy o podatku od

⁶¹³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2009 r., III SA/Wa 1974/08.

⁶¹⁴ Wyrok NSA z dnia 19 marca 2014 r., I FSK 831/13.

⁶¹⁵ Wyrok NSA z dnia 11 października 2018 r., I FSK 1806/16.

⁶¹⁶ Wyrok NSA z dnia 11 września 2018 r. I FSK 1785/16.

towarów i usług „wszelkie inne darowizny” nie powinny być interpretowane i ograniczane do darowizny rozumianej jako umowa nazwana Kodeksu cywilnego

Przykładem nieodpłatnego przekazania towaru podlegającego opodatkowaniu, który kwalifikowany jest jako inna forma darowizny to m.in. przekazanie gruntu z nakładami z przeznaczeniem na drogi publiczne gminne⁶¹⁷; gadżety i gratisy dołączane do wydawanych przez podatnika towarów⁶¹⁸. Jednocześnie podkreślić trzeba, że nie będzie nieodpłatnej dostawy towaru w rozumieniu art. 7 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u., w sytuacji przeniesienia majątku w ramach podziału spółki przez wydzielenie, gdzie zachodzi szeroko rozumiana ekwiwalentność, która nie pozwala zastosować art. 7 ust. 2 pkt 2 i art. 8 ust. 2 u.p.t.u.⁶¹⁹. Przepisem wyłączającym opodatkowanie nieodpłatnej dostawy towarów w warunkach opisanych w art. 7 ust. 2 u.p.t.u. jest ustęp 3, w którym ustawodawca wskazał, że regulacji wcześniejszej nie stosuje się do przekazywanych prezentów o małej wartości i próbek, jeżeli przekazanie to następuje na cele związane z działalnością gospodarczą podatnika. W związku ze zmianą stanu prawnego od 1 kwietnia 2013 r. doprecyzowano warunek braku opodatkowania tylko do sytuacji, w których dochodzi do przekazania nieodpłatnego na cel związany z działalnością gospodarczą podatnika. W aktualnym stanie prawnym również nieodpłatne przekazanie materiałów reklamowych i informacyjnych (ulotki, broszury, katalogi informacyjne) nie podlegają opodatkowaniu, o ile stanowią nośnik informacji i nie posiadają innej wartości konsumpcyjnej⁶²⁰.

Ustawa przewiduje dwie kategorie prezentów o małej wartości, przy czym kryterium ich rozróżnienia polega na tym, czy podatnik ewidencjonuje ich przekazywanie. Obowiązek ewidencjonowania przekazywanych nieodpłatnie prezentów dotyczy towarów o wartości przekraczającej 10 zł. Limitem kwotowym dla prezentów o małej wartości jest 100 zł, jednak co istotne dotyczy on wszystkich prezentów przekazywanych tej samej osobie w ciągu roku. Kwota ta ustalana jest w obecnym stanie prawnym na podstawie ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. W pierwszym przypadku chodzi o kwotę netto zakupu prezentów o małej wartości. Przekazanie przez podatnika jednostkowego prezentu przekraczającego wartość 100 zł lub też przekazanie kolejnego prezentu w ciągu roku tej samej osobie powodujące w sumie przekroczenie ww. limitu skutkować winno opodatkowaniem takiej nieodpłatnej transakcji w całości, a nie tylko nadwyżki ponad kwotę 100 zł. Inaczej niż w przypadku ewidencjonowanego przekazywania prezentów, prezenty o jednostkowej

⁶¹⁷ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 9 listopada 2007 r., I SA/Po 615/07.

⁶¹⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 lutego 2008 r., III SA/Wa 2037/07.

⁶¹⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 września 2009 r., III SA/Gd 403/09.

⁶²⁰ A. Bartosiewicz, *VAT ...*, s. 156.

cenie nabycia lub jednostkowym koszcie, których przekazywanie nie jest ewidencjonowane nie może przekraczać 10 zł. W takiej sytuacji, bez znaczenia jest łączna wartość wszystkich prezentów przekazanych w roku podatkowym oraz to, czy były one przekazane jednej osobie. Uzasadnieniem dla braku konieczności ewidencjonowania przez podatników prezentów o wartości do 10 zł (najczęściej drobnych upominków, gadżetów reklamowych wydawanych w ramach szeroko rozumianych akcji marketingowych), jest praktyczna niemożliwość prowadzenia rejestru o którym mowa wyżej.

Podobnie jak przy prezentach o małej wartości, również do przekazywania próbek nie ma zastosowania art. 7 ust. 2 u.p.t.u., o ile ich przekazanie następuje na cele związane z działalnością gospodarczą. Jednak w odróżnieniu od prezentów, ustawodawca zdecydował się w art. 7 ust. 7 u.p.t.u. wprowadzić legalną definicję próbki, którą jest egzemplarz towaru lub jego niewielka ilość, które pozwalają na ocenę cech i właściwości towaru w jego końcowej postaci, przy czym ich przekazanie (wręczenie) przez podatnika ma na celu promocję tego towaru oraz nie służy zasadniczo zaspokojeniu potrzeb odbiorcy końcowego w zakresie danego towaru, chyba że zaspokojenie potrzeb tego odbiorcy jest nieodłącznym elementem promocji tego towaru i ma skłaniać tego odbiorcę do zakupu promowanego towaru. Słusznie zauważa się, że przywołana definicja próbki zawiera dwa warunki, gdzie pierwszy z nich odnosi się do samych towarów, drugi zaś do okoliczności nieodpłatnego przekazania⁶²¹. Należy jednak wyraźnie zaznaczyć, że wbrew potocznym konotacjom pojęcia „próbka”, w rozumieniu ustawy podatkowej próbką jest także identyfikowalny egzemplarz towaru będący końcową postacią towaru, tożsamego z innymi podobnymi, które występują w obrocie gospodarczym⁶²². Zasadniczo próbką przekazywaną nieodpłatnie będzie przede wszystkim niewielka ilość towaru, który zwykle sprzedawany jest w znacząco większej ilości. Za próbkę nie będzie można jednak z pewnością uznać jedynie części składowej (elementu) sprzedawanego towaru, gdyż nie będzie ona spełniała warunku możliwości oceny cech i właściwości towaru w końcowej postaci. Oprócz właściwości danego towaru jako próbki, ustawa zastrzega również konieczność jej przekazania w celu promocji sprzedaży.

W wielu przypadkach cechy i właściwości prezentów oraz próbek mogą być do siebie bardzo zbliżone, co może utrudniać ich prawidłową kwalifikację dla potrzeb podatkowych. Powtórzyć bowiem trzeba, że w przypadku prezentów w niektórych przypadkach niezbędne jest prowadzenie ewidencji ich przekazywania ze względu na wartość nieodpłatnie wydanych towarów. W przypadku

⁶²¹ *Ibidem*, s. 159-160.

⁶²² Wyrok ETS z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C – 581/08, *EMI Group Ltd v The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, 2010 I-08607.

próbek, brak jest jakiegokolwiek limitu wartości zarówno co do jednostkowej towaru jak też próbek przekazywanych w dłuższym okresie. Z tego względu należy zauważyć, że kryterium rozróżniającym może być inny cel towarzyszący obu nieodpłatnym przekazaniom. O ile przekazanie prezentu stanowi w istocie odzwierciedlenie chęci obdarowania kogoś, to wydanie próbki zawiera w głównej mierze element zachęcający do nabycia w przyszłości promowanego towaru. W stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 kwietnia 2013 r., ustawa o podatku od towarów i usług przewiduje również kryterium formalne odróżnienia próbek jako towarów identyfikowalnych, to jest oznaczonych w sposób pozwalający na stwierdzenie, że ma charakter reklamowy.

W zakresie nieodpłatnej dostawy towarów należy zauważyć modyfikacje regulacji prawnych funkcjonujących w ustawie o podatku od towarów i usług dotyczących nieodpłatnego przekazywania żywności. Z dniem 1 stycznia 2008 r. weszła w życie ustawa z dnia 19 września 2007 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o zwrocie osobom fizycznym niektórych wydatków związanych z budownictwem mieszkaniowym⁶²³. Dodany na mocy ustawy nowelizującej art. 29 ust. 10a u.p.t.u. wprowadził nowy sposób ustalania podstawy opodatkowania przy nieodpłatnym przekazywaniu produktów spożywczych na rzecz organizacji pożytku publicznego. Od 1 stycznia 2008 r. podstawą opodatkowania była co do zasady w takich przypadkach cena stosowana (lub hipotetyczna) za jaką produkty spożywcze mogły być sprzedane w dacie ich nieodpłatnego przekazania, nie zaś jak miało to miejsce wcześniej koszty nabycia (wytworzenia) towarów. W obecnym stanie prawnym, zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 16 u.p.t.u. zwolniona z podatku jest dostawa towarów, o której mowa w art. 7 ust. 2 pkt 2, której przedmiotem są produkty spożywcze, z wyjątkiem napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, jeżeli są one przekazywane na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie, z przeznaczeniem na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez tę organizację.

Podobnie jak w przypadku dostawy towarów, również świadczenie usług co do zasady podlega opodatkowaniu wtedy, gdy zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. dochodzi do transakcji odpłatnej na terytorium kraju. W przypadku usług świadczonych nieodpłatnie, część z nich może zostać zrównana dla celów podatkowych z usługami świadczonymi w całości odpłatnie. Ogólnie rzecz ujmując odpłatnym świadczeniem usług jest świadczenie na rzecz każdej osoby fizycznej, osoby prawnej, jednostki organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej, które nie stanowi jednocze-

⁶²³ Dz. U. Nr 192, poz. 1382.

śnie odpłatnej dostawy towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. Pojęcia odpłatności i nieodpłatności w przypadku świadczenia usług nie odbiegają w swoim znaczeniu od podobnych kategorii w odniesieniu do dostawy towarów o której była mowa wyżej. Przyjmuje się zatem, że odpłatnością jest świadczenie wzajemne kontrahenta lub osoby trzeciej, dokonywane w zamian za wykonaną usługę. Istotą jest zatem wzajemność świadczeń a nie ich ekwiwalentność, które wyrażone są w określonej kwocie pieniężnej, ewentualnie mogą posiadać charakter świadczenia niepieniężnego. W przeciwieństwie do nieobowiązującej już ustawy z 1993 r. o podatku od towarów i usług, obecny stan prawny nie wprowadza rozróżnienia na usługę odpłatną, świadczoną bez pobrania należności oraz usługę nieodpłatną, gdzie obie były nieopodatkowane. Aktualnie wyjątki określa w tym zakresie art. 8 ust. 2 u.p.t.u., który wprowadza dwie kategorie świadczeń skutkujących opodatkowaniem usług pomimo, że są wykonywane w sposób nieodpłatny. Taki zabieg legislacyjny był konieczny, gdyż brak art. 8 ust. 2 u.p.t.u. uniemożliwiałby opodatkowaniem jakichkolwiek świadczeń nieodpłatnych. Zgodnie z powołanym przepisem, za odpłatne świadczenie usług uznaje się również:

- użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych (art. 8 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u.),
- nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika (art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u.).

Oba przypadki opodatkowania nieodpłatnego świadczenia usług wiążą się z koniecznością wyeliminowania ryzyka pozostawienia poza powszechnym systemem podatku VAT prywatnego użycia towarów lub konsumpcji usług nabytych w ramach przedsiębiorstwa od których odliczono podatek naliczony⁶²⁴. Niemniej jednak, należy pamiętać, że opodatkowanie nieodpłatnych usług nie może prowadzić do podwójnego opodatkowania. W pierwszym z wymienionych przypadków usta-

⁶²⁴ M. Chomiuk, Ł. Dębkowski, *Opodatkowanie VAT nieodpłatnego świadczenia usług*, PP, 2011, nr 8, s. 13.

wa wskazuje na opodatkowane nieodpłatnego użycie towarów, stanowiących majątek przedsiębiorstwa dla celów innych niż działalność gospodarcza w sytuacji, gdy podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z tytułu nabycia tego towaru. Opodatkowaniu podlega zatem każde wykorzystanie towarów na cele, które nie są związane z działalnością gospodarczą a podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego z tytułu zakupu, lecz - co istotne - nie chodzi tu o faktyczne skorzystanie z tego prawa, a obiektywną możliwość obniżenia podatku należnego o podatek naliczony⁶²⁵. Dodatkową przesłanką opodatkowania nieodpłatnego świadczenia usług jest użycie towarów, które są częścią przedsiębiorstwa podatnika, a zatem w przypadku użycia w warunkach opisanych w art. 8 ust. 2 pkt 1 u.p.t.u. towaru, który stanowi część majątku prywatnego podatnika, czynność taka nie będzie podlegała opodatkowaniu. Nie sposób również zbagatelizować przesłanki celu użycia tychże towarów dla warunku opodatkowania, który zaistnieje tylko wtedy, gdy zostaną wykorzystane do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika VAT. Wykorzystanie (użycie) towarów stanowiących majątek przedsiębiorstwa dla celów działalności gospodarczej w sposób nieodpłatny nie będzie skutkowało koniecznością opodatkowania takiej transakcji.

Druga kategoria to wszelkie inne nieodpłatne świadczenia usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, na rzecz podmiotów wymienionych w art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. Opodatkowaniu podlega zatem również nieodpłatne świadczenie usług inne niż związane z użyciem towarów. W tym przypadku warunkiem opodatkowania VAT jest uznanie, że usługa świadczona jest w sposób nieodpłatny dla celów innych niż działalność gospodarcza, a co za tym idzie świadczenie usługi bez wynagrodzenia, które ma na celu efekt marketingowy, przykładowo świadczenie usług prawniczych *pro bono* nie będzie rodziło obowiązku podatkowego. Wszelkiego rodzaju usługi o charakterze reklamowo-marketingowym nie będą zatem podlegać opodatkowaniu z tego względu, że usługi takie pozostają często w oczywistym i bezpośrednim związku z prowadzoną działalnością gospodarczą⁶²⁶. Należy nadmienić, że opodatkowaniem objęte będą zarówno usługi własne, jak i tzw. usługi obce przekazywane przez podatnika wskazanej w ustawie grupie podmiotów. Przekazanie usługi obcej stanowi bowiem świadczenie usługi dla tychże podmiotów⁶²⁷. Cel usługi świadczonej nieodpłatnie ma istotne znaczenie. Z reguły bowiem można dokonać podziału na usługi świadczone dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, na usługi świadczone dla potrzeb osobistych własnych lub innych podmiotów wymienionych w ustawie oraz na usługi świadczone do

⁶²⁵ *Ibidem*, s. 17.

⁶²⁶ A. Bartosiewicz, *VAT...*, s. 183.

⁶²⁷ P. Skorupa, M. Wojda, *Praktyczne aspekty nieodpłatnego świadczenia usług*, PP, 2005, nr 6, s.27.

celów innych niż działalność gospodarcza podatnika. Prawidłowa kwalifikacja usługi nieodpłatnej ma niebagatelne znaczenie, choć może w praktyce nastroczać wielu trudności⁶²⁸. Należy jednocześnie pamiętać, że omawiana regulacja art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. dotyczy usług świadczonych nieodpłatnie, nie zaś usług, które z natury rzeczy posiadają charakter nieodpłatny. Zastrzeżenie to ma istotne znaczenie wobec zmiany stanu prawnego z dniem wejścia w życie obowiązującej ustawy podatkowej, która nie kontynuuje wcześniej istniejącego podziału na transakcje, za które nie zostało przez podatnika pobrane wynagrodzenie oraz czynności z natury swej nieodpłatne.

Dwie wymienione wyżej kategorie usług świadczonych nieodpłatnie, stanowią odzwierciedlenie zmiany ustawy o podatku od towarów i usług, która weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2011 r. i dostosowuje krajowe regulacje do treści art. 26 ust. 1 Dyrektywy 2006/112/WE, który przewiduje *expressis verbis* dwa rodzaje usług świadczonych nieodpłatnie⁶²⁹. Należy zatem mieć na względzie, że prawidłowa interpretacja art. 8 ust. 2 u.p.t.u. będzie prowadziła do wniosku, że obie kategorie wymienionych w tym przepisie nieodpłatnie świadczonych usług będą względem siebie rozłączne. Ważną różnicą z punktu widzenia podatnika między nieodpłatną dostawą towarów oraz nieodpłatnym świadczeniem usług jest fakt, że art. 8 ust. 2 u.p.t.u. nie przewiduje wyjątku od opodatkowania nieodpłatnie świadczonych usług w podobnych przypadkach jak ma to miejsce przy prezentach o małej wartości oraz próbkach. W porównaniu do nieodpłatnej dostawy towarów, opodatkowanie usług nieodpłatnych – o ile nie mają związku z prowadzoną działalnością gospodarczą – będzie miało miejsce niezależnie od tego, czy podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w związku ze świadczonymi usługami.

Z podatkiem należnym bezpośrednio skorelowany jest podstawowy element konstrukcyjny systemu VAT, a mianowicie prawo podatnika do obniżenia podatku o podatek naliczony. Uprawnienie to w żadnym razie nie może być rozumiane jako swoista ulga podatkowa, lecz jako podstawowe i fundamentalne prawo każdego podmiotu, którego transakcje objęte są systemem opodatkowania towarów i usług. Uprawnienie to zostało sformułowane przez ustawodawcę krajowego w art. 86 ust. 1 u.p.t.u., z którego wynika, że w zakresie w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124 u.p.t.u. Istotnym praktycznym problemem pojawiającym się w kontekście prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z zakupu towarów i

⁶²⁸ Wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2015 r., I FSK 1764/13.

⁶²⁹ Ustawa z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo o miarach, Dz. U. nr 64, poz. 332.

usług, było nieodpłatne przekazanie przez podatników towarów, w szczególności infrastruktury technicznej. Nie ulega bowiem wątpliwości, że jeżeli budowa takiej infrastruktury (np. przebudowa dróg publicznych), w związku z realizacją inwestycji (np. budową centrum handlowego), w określonych okolicznościach stanowiłaby nieodpłatne świadczenie usług związanych z prowadzoną działalnością, to czynność taka w świetle tego o czym wyżej była mowa nie podlegałaby opodatkowaniu VAT⁶³⁰. Mając na względzie orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE należy uznać, że jeśli transakcja niepodlegająca opodatkowaniu może być racjonalnie przyporządkowana do opodatkowanej działalności podatnika, to podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z tą transakcją⁶³¹. Trafny jest zatem pogląd, że w przypadku prac związanych z inwestycją w infrastrukturę, za nieodpłatne świadczenie usług związane z działalnością gospodarczą (czynność niepodlegająca opodatkowaniu VAT) podatnik będący inwestorem, ma prawo do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług związanych z realizacją inwestycji⁶³². Niezależnie od treści art. 86 ust. 1 u.p.t.u. ustawa podatkowa ustanawia wyjątki i ograniczenia w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego. Z punktu widzenia poruszanej problematyki najistotniejszą regulacją jest art. 88 u.p.t.u. Z jego obecnego brzmienia nie można *prima facie* wyprowadzić wniosku, że podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z tytułu transakcji nabycia towarów i usług w sposób nieodpłatny lub poprzez umowę darowizny. Z dniem 1 kwietnia 2013 r. został uchylony literalny zakaz dokonywania odliczenia od nieodpłatnych transakcji⁶³³. Nie można jednak twierdzić, że wobec uchylecia art. 88 ust. 1 pkt 5 lit. b u.p.t.u. w aktualnym stanie prawnym prawo do odliczenia z tytułu towarów otrzymanych w drodze darowizny przysługuje. Zasadniczym argumentem przemawiającym za takim stanowiskiem jest to, że w przypadku darowizny, brak jest faktury VAT uprawniającej do odliczenia podatku naliczo-

⁶³⁰ P. Skorupa, *Przekazanie infrastruktury drogowej gminie – skutki w zakresie VAT*, PP, 2008, nr 11, s. 16. Słusznie zwraca uwagę autor, że w zależności od tego, czy inwestor wybuduje infrastrukturę techniczną na gruncie należącym do gminy, czy też dokona inwestycji na własnym gruncie a następnie przekaze ją gminie wraz z prawem własności nieruchomości na której ją wzniesiono czynność taką należy kwalifikować jako nieodpłatne świadczenie usługi (przypadek pierwszy), lub jako nieodpłatną dostawę towarów (przypadek drugi). Jednocześnie, nieodpłatne przekazanie infrastruktury drogowej gminie powinno być neutralne dla podatników dokonujących takich czynności. Podatnikom w takich przypadkach przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem towarów lub usług służących wybudowaniu lub przebudowaniu infrastruktury, o ile jest ona związane z działalnością opodatkowaną podatnika. Z drugiej zaś strony czynność przekazania nie powinna się wiązać z obowiązkiem naliczenia podatku VAT i to niezależnie, czy jest to czynność kwalifikowana jako dostawa towarów lub świadczenie usług.

⁶³¹ Wyroki ETS z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98, *Abbey National*; z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03, *Kretztechnik*.

⁶³² P. Skorupa, M. Wojda, *op. cit.*, s. 18-19.

⁶³³ Ustawa z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2013 r. poz. 35, 1027, 1608), która weszła w życie z dniem 1 kwietnia 2013 r. uchyliła dotychczasowy art. 88 ust. 1 pkt 5 lit. b u.p.t.u. zgodnie z którym w przypadku darowizny towarów, obdarowany nie miał możliwości odliczenia podatku związanego z tą darowizną.

nego. Nadto, nawet przy przyjęciu, że doszłoby w takiej sytuacji do wystawienia faktury, trudno byłoby mówić o istnieniu podatku naliczonego w konkretnej transakcji. Obdarowany podatnik nie ma zatem możliwości odliczenia podatku, który obciąża nieodpłatne przekazanie towaru, gdyż czynność taka nie jest w żaden sposób dokumentowana. Zgodnie z art. 86 ust. 2 u.p.t.u. kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług, dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi.

Obowiązujący stan prawny implikuje brak prawa do odliczenia podatku naliczonego w przypadku nabycia w formie darowizny (lub pod innym tytułem darmym) towarów i usług⁶³⁴. Należy przy tym odnotować, że zakaz takiego odliczenia nie dotyczy towarów importowanych nieodpłatnie. Zgodnie z tezą wyrażoną przez NSA pod rządami poprzedniej ustawy, lecz mającą zastosowanie również do obecnych regulacji „opodatkowaniu podlega sam przywóz jako czynność faktyczna a czynność prawna nabycia towaru [...] fakt, w wykonaniu takiej czynności następuje przywóz towaru do Polski nie ma żadnego wpływu na obowiązek podatkowy importera w podatku od towarów i usług z tytułu importu darowanego towaru. Sposób nabycia towaru za granicą jest więc obojętny z podatkowoprawnego punktu widzenia. Konsekwentnie też podatkiem naliczonym, o który podatnik ma prawo obniżyć kwotę podatku należnego, jest kwota wynikająca z dokumentu odprawy celnej - obecnie – dokumentu celnego (...)”⁶³⁵.

Dokonując porównania w zakresie obowiązujących norm prawa krajowego i unijnego dotyczących opodatkowania dostaw towarów i świadczenia usług ze względu na nieodpłatny charakter transakcji, należy stwierdzić, że regulacje ustawy o podatku od towarów i usług oraz Dyrektywy 2006/112/WE w bardzo zbliżony sposób ustalają zakres opodatkowania, przyjmując za zasadę opodatkowanie zdarzeń odpłatnych oraz ściśle wyznaczając, które z transakcji nieodpłatnych zostaną zrównane w skutkach podatkowych z dostawami i usługami odpłatnymi. Przepis art. 6 (2) VI Dyrektywy uznawał i zrównywał ze świadczeniem usług za wynagrodzeniem dwie grupy czynności, a mianowicie, korzystanie z towarów stanowiących część aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach, kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu, a także nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników, lub do celów innych niż związane z jego działalnością. Prawodawca unijny

⁶³⁴ A. Bartosiewicz, *W jaki sposób opodatkować darowiznę samochodu przy zakupie którego odliczono VAT w wysokości 6000 zł*, PP, 2016, nr 6, s. 59-60.

⁶³⁵ Wyrok z dnia 6 listopada 1996 r., SA/Ka 1895/95, ONSA 1997, Nr 4, poz. 158.

również w tekście Dyrektywy 2006/112/WE nie dokonał zdefiniowania pojęć odpłatności i nieodpłatności⁶³⁶. W związku z tym, uzasadnione jest stwierdzenie, że polskie rozwiązania są w tym zakresie zgodne z postanowieniami Dyrektywy, choć nie można jednocześnie pominąć faktu, że proces ten był stopniowy i dopiero kolejne nowelizacje o których była wyżej mowa doprowadziły do stanu zgodności ustawy podatkowej z Dyrektywą 2006/112/WE. Niewątpliwie cechą istotną podatku od wartości dodanej jest specyficzne znaczenie pojęcia odpłatności i nieodpłatności, którą są autonomiczne, nie tylko w stosunku do utrwalonego rozumienia cywilnoprawnego, lecz także w stosunku do innych obowiązujących w systemie prawa ustaw podatkowych. Jest to wynik przyjęcia pewnej fikcji prawnej, polegającej na pominięciu transakcji i czynności częściowo odpłatnych, gdzie z natury rzeczy pojawia się element nieodpłatności. W przypadku VAT nawet częściowa zapłata (przy spełnieniu pozostałych warunków), będzie skutkowałą opodatkowaniem dostawy towarów lub świadczenia usługi jako wykonanych odpłatnie.

Poza obowiązującymi aktami prawnymi, niebagatelną rolę w procesie interpretacji opodatkowania nieodpłatnych dostaw towarów i usług stanowią wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oraz orzecznictwo sądów administracyjnych, które dość szeroko ujmuje kategorię wynagrodzenia, warunkującą opodatkowanie transakcji. Według powołanych wyżej wyroków jest nim świadczenie otrzymane i to niezależnie od nazwy jaką nadały mu strony⁶³⁷. Podobnie jak TS UE również Naczelny Sąd Administracyjny zwraca uwagę na wynagrodzenie jako zapłatę o wymiarze konkretnym. Nie ma znaczenia, czy świadczeniodawca osiąga zysk w ramach zawartej transakcji oraz co najistotniejsze z punktu widzenia niniejszych rozważań, czy otrzymana zapłata, pokrywa całość lub część kosztów, albowiem nie są to warunki nieodpłatności usługi bądź też jej częściowej odpłatności⁶³⁸. Odpłatności usługi w VAT jest oderwane od jej wartości. Tym samym konsekwentnie należy stwierdzić, że kwestia ekwiwalentności świadczeń VAT jest irrelevantna, a co za tym idzie na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług nie będą występowały świadczenia częściowo odpłatne i częściowo nieodpłatne, gdyż zawsze będzie można przyporządkować transakcje do jednej z dwóch kategorii (świadczeń odpłatnych lub nieodpłatnych). Potwierdzeniem powyższego wniosku jest uznanie czynności zapłaty podatku jako zdarzenia o charakterze nieekwiwalentnym,

⁶³⁶ W Dyrektywy 112 pojęcie „nieodpłatnej dostawy towarów” bądź też „nieodpłatnego świadczenia usług” pojawia się wyłącznie w art. 16 ust. 1; art. 19 ust. 1; art. 26 ust. 1 lit b oraz art. 76 Dyrektywy 112.

⁶³⁷ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 lutego 2015 r., I SA/Kr 91/15.

⁶³⁸ Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2015 r. I FSK 1953/13.

co przesądza o wykluczeniu takiej czynności z kategorii odpłatnej dostawy towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u.⁶³⁹.

Dychotomiczny podział na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług należy ocenić jako istotne ułatwienie dla podatników, którzy muszą jednoznacznie określić, czy dana transakcja podlega opodatkowaniu, z drugiej jednak strony, podział taki nie odzwierciedla w pełni rzeczywistego przebiegu zdarzeń lub niekiedy bywa mylnie przez nich rozumiany. Przykładem jest nieodpłatne wydanie nagród w ramach prowadzonego przez przedsiębiorcę programu lojalnościowego. Pomimo, że sama czynność techniczna wydania polega na przekazaniu towaru bez wynagrodzenia, to szersze spojrzenie na daną transakcję wskazuje, że wydanie to następuje jako odpłatna dostawa towarów. Jak wskazał NSA „(...) fakt, że wydanie nagród i prezentów w formie konkretnych towarów następuje nieodpłatnie, nie oznacza, że czynność ta jest czynnością nieodpłatną”⁶⁴⁰. Inaczej jednak należy postrzegać sytuację, gdzie w ramach akcji promocyjnej konsument nabywa za wynagrodzeniem (odpłatnie) jedną lub więcej rzeczy (towarów), a kolejną otrzymuje nieodpłatnie. W takim przypadku opodatkowaniu podlegać będą towary zbyte odpłatnie, natomiast nieodpłatne wydanie towaru nie będzie uwzględniane dla celów podatkowych⁶⁴¹. Co do zasady wszelkie wydania nagród w ramach świadczonych usług marketingowych są częścią świadczenia złożonego i w związku z tym nie podlegają podatkowi od towarów i usług⁶⁴².

Oprócz wyżej powołanych kryteriów judykatura podkreśla konieczność istnienia stosunku prawnego wiążącego obie strony transakcji, w którym za wykonane świadczenie powinno zostać wypłacone wynagrodzenie⁶⁴³. Istotne jest jednak, że na gruncie ustawy nie funkcjonuje żadne domniemanie polegające na przyjęciu, że dokonanie przysporzenia nawet za wynagrodzeniem stanowi odpłatną dostawę towaru lub świadczenie usług⁶⁴⁴. Istotą odpłatności w podatku od towarów i usług jest wykonanie świadczenia za wynagrodzeniem w ramach istniejącego stosunku łączącego strony. Z kolei w przypadku otrzymania wynagrodzenia w dwóch formach, a mianowicie w formie zamia-

⁶³⁹ Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2014 r., I FSK 555/13. W wyroku tym NSA rozstrzygał kwestię możliwości uznania jako czynność opodatkowaną VAT przeniesienia własności rzeczy lub prawa majątkowego na podstawie art. 66 § 1 o.p. na rzecz Skarbu Państwa, gminy, powiatu lub województwa, w celu, bądź w zamian za wygaśnięcie zobowiązania podatkowego

⁶⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2014 r., I FSK 597/13.

⁶⁴¹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 29 sierpnia 2014 r., I FSK I SA/Kr 831/14.

⁶⁴² Wyrok NSA z dnia 13 lutego 2018 r., I FSK 645/16, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 maja 2013 r., I SA/Po 179/13.

⁶⁴³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lutego 2020 r., I SA/Gl 1498/19; wyroki NSA z dnia 5 listopada 2014 r., I FSK 1540/13; z dnia 21 października 2014 r., I FSK 1609/13.

⁶⁴⁴ Wyrok NSA z dnia 10 października 2014 r., I FSK 1418/13.

ny rzeczy oraz pieniężnej jako odpłatność należy potraktować całość tak otrzymanego wynagrodzenia, gdyż obie formy posiadają wymierną korzyść finansową⁶⁴⁵.

Nie można tracić z pola widzenia okoliczności, że „ustawa o podatku od towarów i usług nie posługuje się pojęciem sprzedaży, ale pojęciem odpłatnej dostawy towarów, przez którą rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel (art. 5 ust. 1 pkt 1 i art. 7 ust. 1 u.p.t.u.). Oznacza to, że ustawodawca nie utożsamia dostawy towarów, o której mowa w wyżej wskazanych przepisach, z cywilistycznym pojęciem przeniesienia prawa własności, lecz tworzy autonomiczne w tym zakresie pojęcia. Dostawa towarów na gruncie podatku od towarów i usług ma rozumienie szersze niż sprzedaż w ujęciu Kodeksu cywilnego. Nawiązuje ono do sfery faktów, kładzie nacisk na ekonomiczny (gospodarczy) aspekt transakcji rozumiany nie tylko w kontekście tzw. własności ekonomicznej, tj. rozporządzania towarem jak właściciel, ale też celu danej dostawy”⁶⁴⁶. Idąc dalej, należałoby konsekwentnie przyjąć, że na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług nie ma znaczenia – co już po części wynika z przytoczonych wyroków TS UE oraz sądów administracyjnych – cywilistyczne rozumienie odpłatności i nieodpłatności, gdyż pojęcia te nabierają w tym zakresie innego znaczenia niż w prawie prywatnym. Ponadto, ustawa nie posługuje się zarówno w warstwie redakcyjnej, ani doktrynalnej pojęciami ekwiwalentności oraz łączącej się z tym częściowej odpłatności (częściowej nieodpłatności). Dychotomiczny podział zdarzeń na odpłatne i nieodpłatne w świetle podatku od wartości dodanej regulowanego na poziomie unijnego prawodawstwa oraz krajowego porządku prawnego zdaje się być zbieżny, co jest zjawiskiem nie tylko pożądanym, lecz także koniecznym. Ustawa o podatku od towarów i usług w największym stopniu dotyczy czynności odpłatnych i zasadniczo tylko te podlegają opodatkowaniu. Czynności o charakterze nieodpłatnym, zdefiniowane poprzez świadczenie usługi, bądź dokonanie dostawy towarów bez wynagrodzenia podlegają opodatkowaniu na zasadzie wyjątku, w taksatywnie wymienionych przypadkach.

Prawodawca krajowy posługuje się pojęciami użytymi dla potrzeb określenia zakresu opodatkowania w art. 5 ust. 1 u.p.t.u. Przykładem jest art. 47 ust. 1 pkt 1 u.p.t.u. gdzie wśród warunków zwolnienia podatku od import rzeczy osobistego użytku osoby fizycznej przenoszącej miejsce zamieszkania z terytorium państwa trzeciego na terytorium kraju wskazano, że rzeczy te przez 12 miesięcy od dnia zgłoszenia do procedury dopuszczenia do obrotu nie mogą zostać oddane jako zabezpieczenie, sprzedane, wynajęte, użyczone, wydierżawione lub w inny sposób odstąpione odpłatnie lub nieodpłatnie bez wcześniejszego poinformowania o tym organu celnego. Nie ma więk-

⁶⁴⁵ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 czerwca 2014 r., I SA/Bk 227/14.

⁶⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 10 października 2019 r., I FSK 1871/17.

szych wątpliwości, że odpłatne lub nieodpłatne odstąpienie posiada w normie tej to samo znaczenie, jakie nadał mu prawodawca w art. 5 ust. 1 u.p.t.u.⁶⁴⁷. Stosunkowo wąski zakres zwolnień dotyczących nieodpłatnego zbycia bądź udostępnienia rzeczy wskazuje, że zamiarem ustawodawcy było objęcie możliwie szerokiego spektrum czynności o charakterze odpłatnym. Cel ten został osiągnięty poprzez posłużenie się na gruncie ustawy autonomicznym pojęciem wynagrodzenia za dokonaną dostawę lub świadczoną usługę, co skutkowało przyjęciem przed doktrynę oraz orzecznictwo szerokiego rozumienia odpłatności, niefunkcjonującego w takim zakresie w innych ustawach podatkowych.

2. 5. Podatek akcyzowy

Zasady opodatkowania podatkiem akcyzowym reguluje ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (dalej: u.p.a.)⁶⁴⁸. Akt prawny wskazuje wyroby uznawane przez prawodawcę za wyroby akcyzowe, określa podatników podatku akcyzowego, przedstawia czynności podlegające opodatkowaniu oraz reguluje pozostałe elementy konstrukcji podatku akcyzowego, a mianowicie podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz zwolnienia od podatku⁶⁴⁹. Poza klasycznym ujęciem wyżej wskazanych cech zmiennych podatku, ustawodawca uregulował także charakterystyczne dla podatku akcyzowego zagadnienia wiążące się produkcją, przetwarzaniem oraz wprowadzaniem do obrotu wyrobów akcyzowych. Podatek akcyzowy, podobnie jak podatek od towarów i usług jest daniną obciążającą konsumpcję, jednak w przeciwieństwie do tego drugiego jest podatkiem jednofazowym, co oznacza, że tylko jedna faza obrotu w całym łańcuchu czynności związanych z wyrobami akcyzowymi wiąże się z opodatkowaniem. Akcyza jest zatem podatkiem cenotwórczym i ma charakter podatku konsumpcyjnego, który stanowi stały element ceny płaconej przez nabywcę towaru akcyzowego, gdyż obciążenie nabywcy finalnego wyrobu akcyzowego wynika w sposób jednoznaczny z treści art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z 2001 r. o cenach. Powołany przepis stanowi bowiem, że "cena" to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest zobowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę, w cenie uwzględnia się podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów sprzedaż towaru lub usługi podlega obciążeniu podatkiem od towarów i usług oraz podatkiem akcyzowym⁶⁵⁰. Charakte-

⁶⁴⁷ Por. m.in. art. 48 ust. 6; art. 53 ust. 6; art. 61 ust. 1 pkt 1, 2, 3; art. 62 ust. 5; art. 64 ust. 1 pkt 5; art. 69; art. 77 ust. 3 u.p.t.u.

⁶⁴⁸ Dz. U. 2009 Nr 3 poz. 11.

⁶⁴⁹ S. Parulski, *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 17-18.

⁶⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2014 r., I GSK 240/13.

rystyczne dla podatku akcyzowego jest opodatkowanie wyraźnie ujętej grupy wyrobów tzw. wyrobów akcyzowych, którymi zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.a. są wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz susz tytoniowy, a także samochody osobowe, które co prawda nie należą do kategorii wyrobów akcyzowych, jednak z wyraźnej woli ustawodawcy objęte są zakresem opodatkowania. Powyższe stanowi o selektywności podatku akcyzowego. Ponadto, przedmiotem opodatkowania jest taksatywnie ujęta w art. 8 u.p.a. grupa czynności związanych z wyrobami akcyzowymi do których, co do zasady zaliczają się:

- produkcja wyrobów akcyzowych,
- wprowadzenie wyrobów akcyzowych do składu podatkowego,
- import wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem importu wyrobów akcyzowych wysłanych następnie z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy z miejsca importu przez zarejestrowanego wysyłającego niebędącego importerem tych wyrobów;
- nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych, z wyłączeniem nabycia wewnątrzwspólnotowego dokonywanego do składu podatkowego;
- nabycie wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych innych niż określone w załączniku nr 2 do ustawy, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa, dokonywane do składu podatkowego w celu objęcia ich procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli wprowadzenie tych wyrobów do składu podatkowego nie nastąpiło;)
- wyprowadzenie ze składu podatkowego, poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, wyrobów akcyzowych niebędących własnością podmiotu prowadzącego ten skład podatkowy, z wyłączeniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, przez podmiot, o którym mowa w art. 13 ust. 3;
- wysłanie z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy importowanych wyrobów akcyzowych z miejsca importu przez zarejestrowanego wysyłającego niebędącego importerem tych wyrobów.

Nadto, w art. 8 ust. 2 rozszerzając zakres opodatkowania wskazano, że przedmiotem opodatkowania jest także:

- użycie wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie albo określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich użycie było niezgodne z przeznaczeniem uprawniającym do zwolnienia od akcyzy albo zastosowania tej stawki akcyzy lub nastąpiło bez zachowania warunków uprawniających do zwolnienia od akcyzy albo zastosowania tej stawki akcyzy,

- dostarczenie wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie, jeżeli odbyło się ono bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia od akcyzy;
- sprzedaż wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, objętych określoną stawką akcyzy związaną z ich przeznaczeniem, jeżeli ich sprzedaż odbyła się bez zachowania warunków uprawniających do zastosowania tej stawki akcyzy;
- nabycie lub posiadanie wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, jeżeli od tych wyrobów nie została zapłacona akcyza w należnej wysokości a w wyniku kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego albo postępowania podatkowego nie ustalono, że podatek został zapłacony.

Wymienione wyżej zdarzenia lub czynności podlegające opodatkowaniu można zatem podzielić na trzy zasadnicze grupy

- czynności prawne, gdzie ustawodawca określił zakres opodatkowania poprzez odwołanie się do umów nazwanych, w tym sprzedaż, darowizna, wydanie w zamian za wierzytelność;
- czynności faktyczne, w tym produkcja, wprowadzanie wyrobów akcyzowych do składu podatkowego;
- zdarzenia sensu stricte podatku akcyzowego np. powstanie ubytków wyrobów akcyzowych⁶⁵¹.

Podatek akcyzowy, podobnie jak podatek od towarów i usług jest podatkiem zharmonizowanym, co oznacza, że w dużej mierze regulacje krajowe powinny odzwierciedlać założenia opodatkowania akcyzą przyjęte na poziomie państw członkowskich Unii Europejskiej. Aktem prawnym regulującym podstawowe zagadnienia związane z akcyzą jest horyzontalna dyrektywa Rady 2008/118/WE z dnia 16 grudnia 2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG⁶⁵². Dyrektywa 2008/118/WE określa zasady opodatkowania podatkiem akcyzowym bezpośredniej lub pośredniej konsumpcji wyrobów akcyzowych, do których zaliczane są produkty energetyczne i energia elektryczna, alkohol i napoje alkoholowe oraz wyroby

⁶⁵¹ H. Litwińczuk (red.), P. Karwat, W. Pietrasiewicz, K. Tetlak, *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017, s. 856.

⁶⁵² Dz. Urz. UE L 9 z 14.01.2009, dalej: dyrektywa 2008/118/WE.

tytoniowe. Oprócz dyrektywy horyzontalnej funkcjonują tzw. dyrektywy sektorowe regulujące opodatkowanie poszczególnych wyrobów akcyzowych⁶⁵³.

Przechodząc do rozważań dotyczących zagadnienia neodpłatności na gruncie podatku akcyzowego już na wstępie należy zauważyć, że ustawa w art. 8 u.p.a., stanowiącym ujęcie zakresu opodatkowania, nie posługuje się pojęciami prawa prywatnego i podobnie jak ustawa o podatku od towarów i usług wprowadza i definiuje pojęcia tam wyrażone na użytek ustawy. Niezależnie od faktu, że obowiązek podatkowy w podatku akcyzowym powstaje w oderwaniu od umów nazwanych prawa prywatnego, ustawodawca wprowadził w słowniczku ustawowym definicję sprzedaży. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 21 u.p.a. sprzedażą jest czynność faktyczna lub prawna, w której wyniku dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności przedmiotu sprzedaży na inny podmiot. Takie ujęcie rozumienia sprzedaży na gruncie ustawy podatkowej powoduje, że w istocie obejmować ona będzie szereg stanów faktycznych, które nie spełniają definicji umowy prawa cywilnego o tej samej nazwie. W skrajnym przypadku może bowiem zaistnieć sytuacja, w której nabycie wyrobów akcyzowych w sposób neodpłatny będzie spełniać kryteria definicji sprzedaży z art. 2 ust. 1 pkt 21 u.p.a. gdyż nawet neodpłatne ich nabycie powoduje finalnie przeniesienie posiadania lub własności na inny podmiot⁶⁵⁴. W świetle powyższej definicji nie można nie dostrzec, że w praktyce zakres zastosowania art. 2 ust. 1 pkt 21 u.p.a. będzie ograniczony. Wynika to z faktu, że sprzedaż wyrobów akcyzowych jako przedmiot opodatkowania odnosi się zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 2 u.p.a. zasadniczo wyłącznie do energii elektrycznej, zaś w niektórych przypadkach ze sprzedażą zrównane zostały inne umowy lub czynności faktyczne⁶⁵⁵.

Istotną odmiennością i cechą charakterystyczną ustawy o podatku akcyzowym jest istnienie w jej treści odrębnej, drugiej definicji sprzedaży odnoszącej się do samochodów osobowych, co wynika faktu, iż samochody osobowe nie są wyrobami akcyzowymi a regulacje ich dotyczące po-

⁶⁵³ Dyrektywa Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, Dz. Urz. UE L 283 z 31.10.2003, s. 51; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405; dyrektywa Rady 92/79/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów, Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 8; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 3, t. 13, s. 202; dyrektywa Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych, Dz. Urz. WE L 316 z 31.10.1992, s. 21; Dz. Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 206.

⁶⁵⁴ Ustawodawca w art. 9a ust. 2 u.p.a. w punktach 1-8 przyjął wprost, że za sprzedaż wyrobów węglowych uznaje się między innymi ich sprzedaż, zamianę, wydanie w zamian za wierzytelność, wydanie w miejsce świadczenia pieniężnego, darowiznę w rozumieniu Kodeksu cywilnego, wydanie w zamian za dokonanie określonej czynności.

⁶⁵⁵ Zgodnie z art. 9b ust. 2 u.p.a. za sprzedaż suszu tytoniowego uznaje się czynności o których mowa w art. 9a ust. 2 pkt 1 -8 u.p.a, podobnie odniesienie zawarto w art. 9c ust. 2 u.p.a. dotyczącym sprzedaży finalnemu nabywcy gazowemu wyrobów gazowych;

siadają autonomiczny charakter względem pozostałych przepisów ustawy⁶⁵⁶. Zgodnie z art. 100 ust. 5 u.p.a. za sprzedaż samochodu osobowego uznaje się jego:

- sprzedaż, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny,
- zamianę, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny,
- wydanie w zamian za wierzytelności,
- wydanie w miejsce świadczenia pieniężnego,
- darowiznę, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny,
- wydanie w zamian za dokonanie określonej czynności,
- przekazanie lub wykorzystanie na potrzeby reprezentacji albo reklamy,
- przekazanie przez podatnika na potrzeby osobiste podatnika, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, a także zatrudnionych przez niego pracowników oraz byłych pracowników,
- użycie na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej.

Poza darowizną oraz użyciem na własne potrzeby, wszystkie wymienione w art. 100 ust. 5 u.p.a. czynności posiadają charakter odpłatny, jednak na potrzeby przepisów o opodatkowaniu akcyzą samochodów osobowych darowizna w rozumieniu Kodeksu cywilnego została zrównana w swoich skutkach z odpłatną umową sprzedaży. Ustawodawca we wszystkich powołanych normach w zakresie w jakim zrównuje umowę darowizny oraz umowę sprzedaży odwołał się wprost do przepisów Kodeksu cywilnego. Powiązanie takie rodzi pytanie o ewentualne podatkowe skutki rozporządzenia wyżej wymienionymi wyrobami akcyzowymi w sposób nieodpłatny, które nie stanowi wykonania umowy darowizny, lecz inne nieodpłatne rozporządzenie rzeczą, które wykazuje jedynie część elementów istotnych umowy nazwanej określonej w art. 888 § 1 k.c. Wobec umów o charakterze mieszanym należałoby przyjąć, że jeżeli zawierają one elementy niezbędne umowy darowizny tzw. *essentialia negotii* a więc bezpłatne świadczenie z jednej strony i zgoda na przyjęcie takiego świadczenia z drugiej strony, to przeniesienie posiadania i własności wyrobów akcyzowych będzie podlegać opodatkowaniu tak jak ich sprzedaż. W innych przypadkach, wobec istotnych różnic niepozwalających na kwalifikację umowy jako darowizny w rozumieniu Kodeksu cywilnego, pozostanie ona poza zakresem opodatkowania. Niewątpliwie, odwołanie do przepisów Kodeksu cywilnego w sposób oczywisty ogranicza możliwość opodatkowania nieodpłatnego przekazania wyrobów akcyzowych do umów darowizny.

⁶⁵⁶ M. Zimny, *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 785.

Kolejnym wnioskiem, który jawi się jako oczywisty - w świetle już choćby literalnej wykładni prawa – to nieadekwatność kwalifikacji zdarzeń, określonych wyżej jako czynności faktyczne lub zdarzenia *sensu stricto* będących przedmiotem opodatkowania akcyzą ze względu na ich odpłatność lub nieodpłatność. W przeciwieństwie do ustaw o podatkach dochodowych oraz podatku od towarów i usług ustawodawca w przypadku podatku akcyzowego pomija kwestię, czy zdarzenia stanowiące przedmiot opodatkowania wymienione w art. 8 u.p.a. mogą mieć charakter odpłatny lub nieodpłatny. Trudno zresztą wskazać na czym miałyby polegać odpłatna (nieodpłatna) produkcja wyrobów akcyzowych, bądź też wprowadzenie wyrobów akcyzowych do składu podatkowego lub ich zużycie. Dlatego też, ustawodawca świadomie nie posługuje się – poza wyjątkami o których była mowa wyżej - kategoriami odpłatności i nieodpłatności w stosunku do czynności opodatkowanych akcyzą. Powyższa zasada nie oznacza jednak, że zagadnienia związane z szeroko rozumianymi zdarzeniami nieodpłatnymi nie stanowią problematyki pojawiającej się na gruncie ustawy o podatku akcyzowym.

Charakterystyczne dla podatku akcyzowego jest to, że opodatkowaniu nie podlegają wyroby jako takie, a przede wszystkim określone czynności dokonywane wobec tych wyrobów lub zaistniałe stany faktyczne⁶⁵⁷. Jak wyżej wspomniano, istotna część tychże stanów faktycznych nie będzie podlegała rozpatrywaniu z punktu widzenia kryterium odpłatności i nieodpłatności. Dlatego też, uzasadnione jest odniesienie się do tych czynności i stanów faktycznych, które uwarunkowują opodatkowanie z powodu zaistnienia transakcji odpłatnej, a przede wszystkim nieodpłatnej. W art. 8 ust. 5 u.p.a. ustawodawca przyjął, że przedmiotem opodatkowania akcyzą jest również sprzedaż lub oferowanie na sprzedaż papierosów lub tytoniu do palenia poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy, z odpłatnością powyżej maksymalnej ceny detalicznej, w tym w połączeniu z innym towarem lub usługą lub w połączeniu z przyznaniem nabywcy nieodpłatnej premii w postaci innych towarów lub usług, a w przypadku papierosów lub tytoniu do palenia oznaczonych jednocześnie podatkowymi oraz legalizacyjnymi znakami akcyzy, jeżeli odpłatność przekracza kwotę równą sumie maksymalnej ceny detalicznej i kwoty 1,30 zł, stanowiącej należność za legalizacyjne znaki akcyzy. Przepis ten odnosi się do sytuacji, kiedy papierosy lub tytoń zostają sprzedane powyżej maksymalnej ceny detalicznej określonej uprzednio najczęściej przez producenta, także wtedy, kiedy dokonuje takiej sprzedaży w połączeniu z innym towarem lub udziela nieodpłatnej premii w postaci towarów i usług. W takim przypadku wyroby akcyzowe w części przekraczającej maksymalną stawkę detaliczną podlegają dodatkowemu sankcyjnemu opodatkowaniu i to niezależnie od okoliczności,

⁶⁵⁷ M. Zimny, *op.cit.*, s. 105.

że podatek akcyzowy został już wcześniej zapłacony⁶⁵⁸. Przekroczenie przez sprzedawcę maksymalnej ceny detalicznej ustalonej na paczce papierosów powoduje więc konieczność zapłaty 70-procentowej stawki akcyzy obliczanej od maksymalnej ceny detalicznej zgodnie z art. 99 ust. 10 u.p.a. Normy te, zgodnie z zamierzeniem ustawodawcy miały na celu zapobieganie sytuacji w której akcyza byłaby wyliczana przy zastosowaniu mniejszej podstawy, a w konsekwencji kwota akcyzy byłaby w ten sposób zaniżana⁶⁵⁹.

Przepis ten zasługuje na uwagę z dwóch względów. Po pierwsze jego brzmienie prowadzi do wniosku, że zasada jednokrotności opodatkowania w podatku akcyzowym doznaje wyjątku i nie jest to zasada o bezwzględny charakterze oraz, że ma ona zastosowanie wyłącznie do czynności opodatkowanych wymienionych w art. 8 ust. 1 u.p.a.⁶⁶⁰. Po drugie, jest to jedna z nielicznych norm ustawy o podatku akcyzowym, która dotyczy zakresu opodatkowania, a jednocześnie odnosi się w swoim brzmieniu do instytucji prawa cywilnego, a mianowicie sprzedaży. Ponadto, sankcyjna stawka opodatkowania określona w art. 8 ust. 5 u.p.a. dotyczy sprzedaży papierosów lub tytoniu powyżej ceny detalicznej także w połączeniu z przyznaniem nabywcy nieodpłatnej premii w postaci innych towarów lub usług. Jest to zatem jedyna norma ustawy o podatku akcyzowym, która reguluje *expressis verbis* podatkowe skutki czynności nieodpłatnej polegającej na sprzedaży paczki papierosów powyżej maksymalnej ceny detalicznej, przy czym nieodpłatna premia w postaci towarów lub usług musi łączyć się ze sprzedażą wyrobów akcyzowych. Dopiero taka sprzedaż skutkować będzie koniecznością zapłaty sankcyjnej 70-procentowej stawki podatku od ceny wskazanej na opakowaniu jednostkowym⁶⁶¹.

Wyjaśnienia w powyższym zakresie wymagają pojęcia sprzedaży łączącej się z udzieleniem nieodpłatnej premii. Prawodawca na potrzeby ustawy o podatku akcyzowym dokonał zdefiniowania pojęcia sprzedaży, określając ją w art. 2 ust. 1 pkt 21 u.p.a. jako czynność faktyczną lub prawną, w której wyniku dochodzi do przeniesienia posiadania lub własności przedmiotu sprzedaży na inny podmiot. Zauważyć należy zatem, że sprzedaż w takim ujęciu zawiera w sobie znaczenie nadane w art. 535 § 1 k.c. W ustawie o podatku akcyzowym sprzedażą będzie także czynność faktyczna (niekoniecznie zatem wyłącznie umowa), w wyniku której dochodzi choćby do przeniesienia posiada-

⁶⁵⁸ Należy mieć na uwadze, że przepis art. 8 ust. 5 u.p.a. w części dotyczącej ponoszenia dodatkowego sankcyjnego opodatkowania ponad kwotę 1,30 zł, stanowiącą różnicę między pierwotną ceną detaliczną a ceną późniejszą wynikał ze zmian znaków legalizacyjnych i podatkowych od 1 stycznia 2009 r. oraz ze wzrostu stawek akcyzy na wyroby tytoniowe. Brak art. 8 ust. 5 u.p.a. powodowałby, że zmiana ceny papierosów i tytoniu, które zostały już opodatkowane akcyzą pociągałaby za sobą konieczność zapłaty dodatkowego sankcyjnego podatku.

⁶⁵⁹ S. Parulski, *op. cit.*, s. 175-177.

⁶⁶⁰ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 14 maja 2014 r., I SA/Bk 16/14.

⁶⁶¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 października 2017 r., I SA/Gd 986/17.

nia, a więc niekoniecznie nabycia własności lub jak określa to ustawa o podatku od towarów i usług, nabycia prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel. Takie rozumienie sprzedaży jest więc bardzo szerokie i obejmuje wszelkie czynności związane z przeniesieniem posiadania rzeczy.

O ile jednak ustawodawca dokonał zdefiniowania pojęcia sprzedaży, o tyle nie postąpił analogicznie w przypadku pojęcia nieodpłatnej premii. Powszechnie przyjmuje się, że premia stanowi „bezpłatny dodatek”, „nagrodę za coś, często mająca zachęcić do czegoś osobę nagradzaną”, „dodatek do pensji przyznawany pracownikowi zależnie od osiągniętych wyników pracy”. Bez wątpienia premia zawiera w sobie element nieodpłatności, gdyż nie istnieje premia jako dodatek lub nagroda otrzymana w sposób odpłatny. Wydaje się zatem, że ustawodawca chcąc podkreślić znaczenie sprzedaży wyrobów tytoniowych wraz z nieodpłatnym wydaniem innego towaru lub świadczenia usługi posłużył się sformułowaniem, które jest nieprecyzyjne. Niewątpliwie samo posłużenie się pojęciem nieodpłatnego wydania wystarczałoby do określenia przypadków, kiedy znajdzie zastosowanie sankcyjna stawka podatku. Zaznaczyć należy, że zagadnienie to nie doczekało się do tej pory rozstrzygnięcia zarówno w literaturze jak i orzecznictwie. Przyczyną takiego stanu rzeczy może być znikoma ilość sprzedaży wyrobów tytoniowych łącznie z dodatkowymi towarami lub usługami. Niemniej jednak wprowadzenie rygoryzmu w postaci sankcji podatkowej winno iść w parze z precyzyjnym, a przede wszystkim jednoznacznym określeniem jakie stany faktyczne powodować będą zastosowanie art. 8 ust. 5 u.p.a.

Bezpośrednim odwołaniem się do przepisów prawa cywilnego ustawodawca posłużył się także w art. 9a ust. 2 pkt 5 u.p.a. zrównując sprzedaż wyrobów węglowych m.in. z darowizną w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego. Przyjmuje się, że jest to uzupełnienie katalogu czynności, które nie stanowią sprzedaży w potocznym tego słowa znaczeniu, a faktycznie prowadzą do przeniesienia własności wyrobów⁶⁶². Pomimo precyzyjnego odwołania się przez ustawę podatkową do normy prawa cywilnego, zastosowanie powołanego przepisu w orzecznictwie i praktyce wywołało pewne wątpliwości, które polegały na tym, czy każde nieodpłatne przekazanie wyrobów akcyzowych – w tym przypadku deputatów węglowych dla górników – podlega opodatkowaniu akcyzą jak darowizna. Otóż prawidłowa analiza stanu faktycznego nie pozwala na uznanie, że dochodzi do wykonania umowy darowizny, nawet w sytuacji, gdy *prima facie* przekazanie ma charakter całko-

⁶⁶² M. Zimny, *op. cit.*, s. 135.

wicie nieodpłatny. Należy bowiem każdorazowo badać jaka jest podstawa prawna przekazania określonych wyrobów akcyzowych⁶⁶³.

Ustawa o podatku akcyzowym, poza powołanymi normami jedynie marginalnie odwołuje się do pojęć odpłatności i nieodpłatności, regulując między innymi w art. 130 ust. 1 u.p.a. zakaz zbywania lub na jakichkolwiek innych zasadach odstępowania lub przekazywania odpłatnie albo nieodpłatnie innym podmiotom znaków akcyzy. Ogólna reguła znajduje wyjątki w przypadkach przekazania następcom prawnym lub podmiotom przekształconym w przypadkach wstąpienia przez nich w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa lub prawa i obowiązki, określonych w Ordynacji podatkowej. W takim przypadku, nabycie znaków akcyzy nawet w sposób nieodpłatny będzie dopuszczalne. W kontekście znaków akcyzy należy nadto wskazać na specyficzne zwolnienie z obowiązku oznaczania wyrobów akcyzowych takimi znakami na podstawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 sierpnia 2010 r.⁶⁶⁴. Obowiązujący akt wykonawczy do ustawy o podatku akcyzowym w § 3 ust. 1 przewiduje, że zwalnia się do dnia 31 grudnia 2022 r. z obowiązku oznaczania znakami akcyzy wyroby akcyzowe wyprodukowane poza terytorium kraju, przeznaczone do zużycia na wystawach, targach, salonach i imprezach o podobnym charakterze, zwanych dalej „imprezami”, jeżeli łącznie spełniają następujące warunki:

- organizator imprezy lub wystawca otrzymał je bezpłatnie,
- zostaną przeznaczone wyłącznie do bezpłatnego rozdania publiczności podczas imprezy,
- będą zużyte wyłącznie w celu reklamy i będą miały niską wartość jednostkową,
- pod względem ich całkowitej wartości i liczby będą odpowiadać charakterowi imprezy, liczbie odwiedzających i wielkości udziału wystawcy,
- nie zostaną wprowadzone do sprzedaży.

Rozporządzenie ustanawia wyjątek od konieczności „banderolowania” wyrobów akcyzowych alkoholowych, o ile spełnione zostaną warunki wyszczególnione w § 3 ust. 1, w tym warunek polegający na bezpłatnym ich otrzymaniu przez organizatora oraz bezpłatnym rozdaniu publiczności imprezy. Trzeba jednak zauważyć, że rozporządzenie dość istotnie ogranicza możliwość zwolnienia z oznaczania wyrobów znakami akcyzy, jeżeli zostaną one nieodpłatnie rozdane i przeznaczone do zużycia na specjalnej kategorii imprez takich jak wystawy, targi, salony, a więc mających cel marketingowy. Jak wskazał w jednym z orzeczeń NSA przedmiotowe zwolnienie nie będzie

⁶⁶³ Wydanie deputatów nie ma charakteru bezpłatnego świadczenia, lecz jest następstwem wykonania zobowiązania, które ciążyło na kopalniach z uwagi na przepisy karty górnika. Tym samym wydanie deputatów węglowych w naturze nie spełnia przesłanek do uznania tej czynności jako darowizny w rozumieniu art. 888 § 1 k.c. (wyrok NSA z dnia 13 października 2009 r. I FSK 879/08; z dnia 27 lutego 2014 r., I FSK 502/13, z dnia 5 czerwca 2014 r., I FSK 1188/13, z dnia 16 października 2014 r., I GSK 1098/13).

⁶⁶⁴ Dz. U. Z 2019 r. poz.2427.

jednak znajdowało zastosowania w przypadku festiwali muzycznych, rozrywkowych lub kulturalnych, gdyż „festiwal ma charakter rozrywko – kulturalny, lecz nie marketingowy. Zatem festiwal nie jest imprezą o podobnym charakterze, o której mowa w § 3 ust. 1 rozporządzenia, ponieważ inny jest cel imprez i sposób ich funkcjonowania, z którymi jest związane zwolnienie ze spornego przepisu (...)”⁶⁶⁵. Odnosząc się do przywołanego wyroku należy zauważyć, że oprócz charakteru imprez na których mogą być rozdawane nieodpłatnie wyroby akcyzowe bez konieczności oznaczania ich znakami akcyzy, istotny w kontekście § 3 ust. 1 rozporządzenia jest również cel reklamowy jaki towarzyszy nieodpłatnemu przekazaniu. Wydaje się jednak, że imprezy o których mowa w rozporządzeniu nie muszą posiadać celu marketingowego jako głównego.

2. 6. Podatki i opłaty lokalne

Aktem prawnym regulującym podatki i opłaty lokalne (samorządowe) jest ustawa o tym samym tytule z dnia 12 stycznia 1991 r. (dalej: u.p.o.l.)⁶⁶⁶. Jak wskazuje się w literaturze tytuł ustawy nie jest precyzyjny, gdyż podatkami lokalnymi są także inne świadczenia, w tym podatek dochodowy opłacany w formie karty podatkowej, podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych oraz opłata skarbową, które posiadają te same cechy, jednak z różnych względów zostały uregulowane w innych ustawach⁶⁶⁷.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 1 wymienia w sposób enumeratywny podatki i opłaty, które są przedmiotem regulacji, a mianowicie:

- podatek od nieruchomości,
- podatek od środków transportowych,
- opłatę targową,
- opłatę miejscową,
- opłatę uzdrowską,
- opłatę reklamową,
- opłatę od posiadania psów.

Stosunkowo szeroki zakres opodatkowania określony w art. 1 u.p.o.l. uzasadnia dokonanie analizy, czy i w jakim ewentualnie zakresie ustawa ta odnosi się do zdarzeń (czynności) nieodpłatnych oraz jakie są ich skutki podatkowe. *Prima facie* ustawa o podatkach i opłatach lokalnych z ra-

⁶⁶⁵ Wyrok NSA z dnia 25 maja 2018 r., I GSK 453/16.

⁶⁶⁶ Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.

⁶⁶⁷ L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 16-17.

cji jej zakresu przedmiotowego nie będzie odnosiła się do zdarzeń o naturze nieodpłatnej. Skoro bowiem przedmiotem podatku od nieruchomości zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 - 3 u.p.o.l. są grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej; zaś przedmiotem podatku od środków transportowych zgodnie z art. 8 u.p.o.l. posiadanie określonych kategorii samochodów ciężarowych, ciągników, przyczep lub autobusów, to kategorie odpłatności i nieodpłatności nie będą pozostawały w żadnym związku z zakresem tej ustawy podatkowej. Podobne stwierdzenia można odnieść do opłat lokalnych regulowanych ustawą, w tym opłaty miejscowej (art. 17 u.p.o.l.), opłaty uzdrowskiej (art. 17 ust. 1a u.p.o.l.), opłaty reklamowej (art. 17a - 17b u.p.o.l.) oraz opłaty od posiadania psa (art. 18a u.p.o.l.), które w swoich hipotezach regulują zasady opodatkowania stanów faktycznych polegających odpowiednio na przebywaniu osoby fizycznej w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne lub uzdrowskich, umieszczaniu tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych; posiadaniu psów.

Poza wyżej wymienionymi daninami, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych obejmuje również opłatę targową, którą zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.o.l. pobiera się od osób fizycznych, osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, dokonujących sprzedaży na targowiskach, rozumianych jako wszelkie miejsca, w których jest prowadzona sprzedaż. Opłata ta w swej istocie odnosi się literalnie do nazwanej umowy odpłatnej jaką jest sprzedaż. Niemniej opłata nie jest pobierana od dokonanej czynności sprzedaży, albowiem „(...) sformułowanie << dokonujących sprzedaży >> należy interpretować szeroko, uznając, że obejmuje ono wszelkie czynności podejmowane przez sprzedającego w celu dokonania sprzedaży, a w szczególności oferowanie produktów, składowanie na stoisku, oczekiwanie na kontrahentów”⁶⁶⁸. W konsekwencji opłatą targową objęte są wyłącznie odpłatne czynności dokonywane przez podmioty, mające na celu dokonywanie sprzedaży na targowisku⁶⁶⁹. Sprzedaż w rozumieniu art. 15 ust. 1 u.p.o.l. będzie rozumiana zatem jako wyłącznie czynność odpłatna. Dokonywanie na targowiskach nieodpłatnego rozporządzania rzeczami nie będzie podlegało opłacie targowej.

Pomimo, że zakres przedmiotowy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie obejmuje kategorii czynności lub zdarzeń nieodpłatnych, warto zwrócić uwagę na kwestię odwołania się ustawy podatkowej do innych aktów prawnych, które w swej treści definiują działalność nieodpłatną. W art. 5 ust. 1 pkt 1 - 3 u.p.o.l. określono kompetencję rady gminy do określenia w drodze uchwały stawek podatku od nieruchomości, wskazując jednocześnie ich maksymalną wysokość w

⁶⁶⁸ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 7 kwietnia 2016 r., I SA/Sz 108/16. W wyroku tym Sąd dokonał analizy pojęcia sprzedaży funkcjonującego w innych ustawach podatkowych i wyprowadził wniosek, że definicje i znaczenia te mają jedynie charakter pomocniczy do ustalonego znaczenia pojęcia "sprzedaży" w języku ogólnym.

⁶⁶⁹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 sierpnia 2014 r., I SA/Sz 274/14.

przypadku gruntów, budynków lub ich części oraz budowli. Dwie pierwsze kategorie w wyżej wymienionych charakteryzują się odrębną (niższą) stawką podatku w razie prowadzenia odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego na zajętych gruntach, budynkach lub ich częściach. Regulacja ta warta jest szczególnego odnotowania na gruncie prawa podatkowego. Definicja organizacji pożytku publicznego znajduje się w ustawie z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (dalej: u.d.p.p.), gdzie zgodnie z art. 3 ust. 1 za działalność pożytku publicznego uznaje się działalność społecznie użyteczną, prowadzoną przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych określonych w ustawie⁶⁷⁰. W literaturze zaznacza się, że działalność organizacji pożytku publicznego może mieć zarówno charakter odpłatny jak i nieodpłatny⁶⁷¹. Na czym miałyby polegać działalność odpłatna i nieodpłatna organizacji pożytku publicznego, zostało szczegółowo uregulowane w ustawie o organizacjach pożytku publicznego o wolontariacie. W pierwszym rzędzie art. 6 u.d.p.p. jednoznacznie przesądza, że działalność pożytku publicznego nie jest, co do zasady, działalnością gospodarczą, w rozumieniu przepisów o ustawy - Prawo przedsiębiorców i może być prowadzona jako działalność nieodpłatna lub jako działalność odpłatna. W art. 7 u.d.p.p. ustawodawca zdefiniował działalność nieodpłatną jako działalność prowadzoną przede wszystkim przez organizacje pozarządowe w sferze zadań publicznych za które nie pobierają one wynagrodzenia, zaś w art. 9 ust. 1 uznano, że działalność wykonywana jest odpłatnie w tych sytuacjach, gdy otrzymane wynagrodzenie jest wyższe od tego, jakie wynika z kosztów tej działalności, lub przeciętne miesięczne wynagrodzenie osoby fizycznej z tytułu zatrudnienia przy wykonywaniu statutowej działalności odpłatnej pożytku publicznego, za okres ostatnich 3 miesięcy, przekracza 3-krotność przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia w sektorze przedsiębiorstw ogłoszonego przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego za rok poprzedni.

Posługując się ustawowym podziałem sformułowanym w art. 10 ust. 1 u.p.d.d. formami prowadzenia działalności pożytku publicznego może być nieodpłatna działalność pożytku publicznego, odpłatna działalność pożytku publicznego lub działalność gospodarczej. Reasumując wyżej powołane przepisy ustawy o działalności pożytku publicznego i wolontariacie można najogólniej rzecz ujmując wskazać, że zawsze wtedy, gdy wpływy z działalności organizacji przekraczają bezpośrednie koszty tej działalności albo wynagrodzenie zatrudnionych w organizacji osób przekracza wskazany poziom, trzeba uznać, że prowadzi ona działalność gospodarczą.

⁶⁷⁰ Dz.U.2014.1138.

⁶⁷¹ L. Etel, *Podatek...*, komentarz do art. 5 u.p.o.l.

Wykładni omawianych pojęć dokonała Regionalna Izba Obrachunkowa w Poznaniu w uchwale z dnia 19 listopada 2010 r. wskazując, że „działalność nieodpłatna, to świadczenie na podstawie stosunku prawnego usług, za które organizacje pożytku publicznego prowadzące tę działalność nie pobierają wynagrodzenia. Nieodpłatnej działalności nie należy mylić z działalnością bezkosztową. Działalność nieodpłatna wcale nie oznacza, iż jest prowadzona bez żadnych kosztów. Podział działalności na odpłatną i nieodpłatną nie opiera się na istnieniu kosztów, lecz na ewentualnej odpłatności za świadczone usługi, co może, lecz nie musi w całości pokrywać kosztów tej działalności. Jeżeli opłaty pokrywają całość kosztów i pozostaje nadwyżka, mamy do czynienia z działalnością odpłatną uznawaną w ustawie za działalność gospodarczą. Tym samym pobieranie jakiegokolwiek wynagrodzenia za świadczone usługi powoduje, że owa działalność przestaje być działalnością nieodpłatną, i staje się działalnością odpłatną, o jakiej mowa jest w art. 8 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 234, poz. 1536 ze zm.)”⁶⁷².

W świetle powyższego, nie każda działalność organizacji pożytku publicznego będzie korzystać z preferencyjnej stawki podatkowej, gdyż za nieodpłatną działalność pożytku publicznego można uznać tylko taką sytuację, w której za świadczone przez siebie usługi organizacja pożytku publicznego nie pobiera jakiegokolwiek wynagrodzenia, a nie sytuację, gdy wynagrodzenie to nie odpowiada rzeczywistej wartości lub kosztów świadczenia. Pobieranie wynagrodzenia powoduje bowiem, że działalność pożytku publicznego staje się działalnością odpłatną (art. 8 ust. 1 pkt 1 u.p.d.d.), zaś pobieranie wynagrodzenia wyższego od tego, jakie wynika z kalkulacji bezpośrednich kosztów tej działalności - czyni z niej działalność gospodarczą (art. 9 ust. 1 u.p.d.d.)⁶⁷³.

W przypadku uznania, że organizacja będąca właścicielem nieruchomości jest organizacją pożytku publicznego w rozumieniu powołanych przepisów i prowadzi nieodpłatną działalność statutową jest ona zwolniona od podatku od nieruchomości na podstawie art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l. Dokonując wykładni przepisu art. 7 ust. 1 pkt 14 u.p.o.l. wskazać należy, że ustawodawca w sposób wyraźny postanowił, że tylko nieruchomości zajęte na prowadzenie nieodpłatnej statutowej działalności przez organizacjami pożytku publicznego podlegają zwolnieniu od podatku od nieruchomości. Normatywna treść pojęcia "zajęte na prowadzenie działalności statutowej pożytku publicznego" wskazuje na stan aktualny przedmiotu. Zatem tylko i wyłącznie w sytuacji gdy dana nieruchomość

⁶⁷² Uchwała RIO w Poznaniu z dnia 19 listopada 2010 r., nr 21/1848/2010, Legalis nr 286999.

⁶⁷³ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 lutego 2017 r., I SA/OI 929/16.

lub jej część jest zajęta przez fundację na prowadzenie statutowej działalności pożytku publicznego będzie mogła skorzystać z omawianego zwolnienia od podatku⁶⁷⁴.

Wyjątkowo zatem w systemie prawa ustawodawca dokonał zdefiniowania działalności odpłatnej oraz nieodpłatnej. Rzecz jasna definicje legalne z art. 7 oraz art. 9 u.p.d.d. zostały sformułowane jedynie na użytek tej właśnie ustawy, jednak z wyraźnej woli prawodawcy mogą znaleźć zastosowanie także na gruncie innych aktów prawnych, czego przykładem jest art. 5 i 7 u.p.o.l. Wyraźne odwołanie się przez ustawodawcę do zdefiniowanego pojęcia nieodpłatności i odpłatności jest zatem wyjątkiem w prawie podatkowym. Powiązanie konkretnej stawki podatku od nieruchomości (lub zwolnienia z tego podatku) z odwołaniem się do zdefiniowanego w innej ustawie pojęcia z pewnością jest rozwiązaniem, które wpływa na precyzję i jasność stosowanych przepisów. Zauważyć jednak należy, że ustawodawca podatkowy mógł skorzystać z takiego zabiegu legislacyjnego z uwagi na zdefiniowanie odpłatnej i nieodpłatnej działalności statutowej organizacji pożytku publicznego.

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w swojej treści, poza omówionym wyżej wyjątkiem nie odwołuje się do czynności prawnych lub zdarzeń faktycznych, które mają charakter nieodpłatny z uwagi na wspomniany jej zakres przedmiotowy. Podatek od nieruchomości jest daniną publiczną o charakterze majątkowym (rzeczowym), pobieranym bez względu na to, czy nieruchomość przynosi dochody i z jakiego źródła, czy należy na nią ponieść nakłady, w celu utrzymania jej w stanie zdatnym do użytku. Oznacza to, że przy jego wymiarze nie uwzględnia się uzyskiwanych dochodów i sytuacji osobistej podatnika, gdyż przedmiotem opodatkowania nie jest uzyskiwany przychód lub dochód podatnika z nieruchomości, lecz sam fakt posiadania określonego zasobu majątkowego⁶⁷⁵. W przypadku budynków i gruntów wysokość podatku od nieruchomości nie jest uwarunkowana uzyskiwaniem określonego rodzaju dochodów z posiadania nieruchomości, gdyż ciężar podatku jest zależny przede wszystkim od powierzchni nieruchomości i jej rodzaju. Nie ma więc związku między dochodowością z nieruchomości, czy dochodowością w ogóle, a wysokością podatku od nieruchomości. Idąc dalej należałoby stwierdzić, że sposób nabycia nieruchomości (odpłatny lub nieodpłatny) również jest prawnie irrelevantne na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, albowiem zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. a – c u.p.o.l. opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają grunty, budynki lub ich części, budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

⁶⁷⁴ Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2014 r., II FSK 271/14.

⁶⁷⁵ Wyroki WSA w Warszawie z dnia 26 listopada 2013 r., III SA/Wa 672/13; z dnia 16 października 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 229/12; wyrok NSA z 28 stycznia 1992 r., SA/Po 386/91.

Zauważyć należy, że pomimo, iż podatek od nieruchomości oraz inne opłaty znajdujące się w zakresie przedmiotowym ustawy zasadniczo nie odnoszą się do czynności prawnych nieodpłatnych lub faktycznych zdarzeń o takim charakterze, to odwołując się do praktyki obrotu gospodarczego należałoby zauważyć, że niejednokrotnie sam podatek od nieruchomości uiszczany przez najemcę lub dzierżawcę w ramach zobowiązaniowych stosunków prawnych na rzecz właściciela nieruchomości stanowi odpłatę (lub nawet ekwiwalent) za używanie przedmiotu umowy. Zapłata równowartości podatku od nieruchomości na rzecz właściciela bez obowiązku uiszczania oddzielnego czynszu powoduje, że dochodzi do zawarcia umowy o charakterze odpłatnym. Udostępnienie nieruchomości rozumiane w ten sposób, że korzystający z niej będzie zobowiązany do uiszczenia na rzecz jej właściciela równowartości podatku od nieruchomości bez dodatkowej konieczności zapłaty czynszu lub wynagrodzenia będzie warunkować odpłatność usługi udostępnienia nieruchomości polegającej na uzyskiwaniu wynagrodzenia w postaci równowartości zapłaconego podatku od nieruchomości będącego przedmiotem użyczenia. Równowartość podatku od nieruchomości, którą właściciel obciąża biorącego nieruchomość w użyczenie jest wynagrodzeniem za usługę, którą jest udostępnienie nieruchomości i w takiej sytuacji dochodzi do odpłatnego udostępnienia nieruchomości w zamian za podatek. Taka usługa jako odpłatna podlega opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 oraz art. 8 ust. 1 u.p.t.u.⁶⁷⁶. Również w przypadku podatków dochodowych zapłata równowartości podatku od nieruchomości na rzecz wierzyciela prywatnoprawnego nie będzie skutkować przyjęciem umowy za nieodpłatną. Otrzymanie przez podatnika równowartości podatku od nieruchomości powoduje powstanie przychodu i jak zauważa się forma tego przychodu, czynsz lub zwrot części wydatków nie ma znaczenia dla jego kwalifikacji prawnopodatkowej⁶⁷⁷.

3. Opodatkowanie zdarzeń nieodpłatnych w ustawodawstwach wybranych państw

3. 1. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej

Ustawodawstwa krajowe w zakresie opodatkowania dochodów o charakterze nieodpłatnym w przypadku opodatkowania osób fizycznych dość powszechnie stosują szeroki zakres przedmiotowy, który obejmuje nie tylko dochody o charakterze nieodpłatnym (otrzymane świadczenia, rzeczy lub nabyte prawa), lecz również uwzględniają inne przysporzenia osiągnane w roku podatkowym

⁶⁷⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 czerwca 2015 r., III SA/GI 797/15; wyrok NSA z dnia 10 listopada 2017 r., I FSK 1994/15.

⁶⁷⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 czerwca 2014 r., I SA/GI 1427/13.

przez osoby fizyczne pod tytułem darmym. Zwrócić jednak trzeba uwagę, że także przy takim modelu opodatkowania - najczęściej obejmującym jeden akt prawny - zachodzą różnice między poszczególnymi rozwiązaniami legislacyjnymi. Jak wskazano już we wstępie, celem dokonania analizy prawnooporównawczej jest ukazanie funkcjonowania innych niż polski rozwiązań normatywnych dotyczących opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych, w szczególności na gruncie ustaw regulujących opodatkowanie dochodu. Do analizy zostały wybrane ustawodawstwa Państw europejskich, funkcjonujące w zbliżonym porządku prawnym do polskiego (Republika Federalna Niemiec, Republika Austrii), w anglosaskim systemie prawa (Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej) oraz przykład rozwiązań obowiązujących w innym kraju Europy Wschodniej (Federacja Rosyjska). Ponadto, wybór tych czterech Państw miał w zamierzeniu ukazać różnorodność funkcjonujących sposobów opodatkowania zdarzeń o charakterze nieodpłatnym, w szczególności jeśli chodzi o zakres opodatkowania takich przysporzeń i metodę ich normatywnego definiowania. Można zatem przyjąć, że omówionej niżej przykłady Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, Republiki Federalnej Niemiec, Republiki Austrii i Federacji Rosyjskiej są reprezentatywne dla różnych podejść podatkowych, poczynając od powszechności opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych (podrozdział 3. 1.), systemów pośrednich (podrozdziały 3. 2. i 3. 3.), a kończąc na ograniczonym zakresie opodatkowania przysporzeń dokonanych pod tytułem darmym (podrozdział 3. 4.).

Powszechny sposób opodatkowania całej gamy przysporzeń nieodpłatnych został uwzględniony w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązującej w Zjednoczonym Królestwie⁶⁷⁸. Zakres przedmiotowy ustawy brytyjskiej obejmuje dochody osiągnięte zarówno z tytułu prowadzonej działalności gospodarczej, jak również z umów pracowniczych. Należy zauważyć, że ustawa ta dość precyzyjnie i w sposób rozbudowany reguluje kwestie opodatkowania niepieniężnych świadczeń pracowniczych otrzymywanych przez pracowników. Bogate tradycje legislacyjne Zjednoczonego Królestwa w dziedzinie prawa podatkowego nie są jednak tak długie w zakresie opodatkowania świadczeń nieodpłatnych. Przed 1948 r. nie istniały żadne przepisy regulujące tę właśnie materię. Świadczenia podlegały opodatkowaniu tylko wtedy, gdy mieściły się w definicji uposażeń, to znaczy, gdy były „korzyściami i zyskami”⁶⁷⁹. Obecna ustawa podatkowa w poszczególnych działach od 4 do 9 precyzuje jakie świadczenia otrzymywane w ramach stosunku pracy lub

⁶⁷⁸ *Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003*, <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2003/1/contents>, dostęp na dzień 4 października 2021 r.

⁶⁷⁹ *Income Tax Act 2003, Chapter 2: Taxable benefits: the benefits code*. W orzeczeniu Izby Lordów w sprawie *Tennant v Smith* (1892) 3 TC 158 wskazano, że świadczenie niepieniężne w postaci prawa do nieodpłatnego zamieszkiwania w lokalu służbowym, udzielone pracownikowi przez pracodawcę z powodu zatrudnienia byłoby jedynie wymagalnym wynagrodzeniem, gdyby było „warte pieniędzy” (ang. *money, or money's worth*).

z innych źródeł podlegają opodatkowaniu, jak jest ustalana podstawa opodatkowania, oraz ewentualne zwolnienia i wyłączenia. *Income Tax Act* w swoim zakresie przedmiotowym odnosi się do dochodów osiągniętych ze stosunku pracy; z działalności gospodarczej lub działalności prowadzonej na własny rachunek, z działalności sportowej i rozrywkowej; otrzymywanych świadczeń rzeczowych (samochód służbowy, czeki itp.); z emerytur; z dywidend; z odsetek od obligacji państwowych oraz emitowanych przez osoby prawne; z odsetek ze specjalnych kont oszczędnościowych, depozytów; z opłat licencyjnych; z dochód z wynajmu nieruchomości i ruchomości; z zysków kapitałowych z nieruchomości i majątku ruchomego; z rent; z nagród i wyróżnień; stypendiów; z darowizn i prezentów; z loterii, gier i wygranych.

Szczególnie istotne z punktu widzenia zagadnień dotyczących opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych są przepisy ustawy odnoszące się do otrzymywanych przez pracowników świadczeń rzeczowych (ang. *benefits in kind*). Ustawa o podatku dochodowym reguluje opodatkowanie dochodu z tytułu zatrudnienia, który obejmuje zarobki - w szczególności wynagrodzenia, kwoty traktowane jako zarobki - w tym świadczeń rzeczowe, inne kwoty, które nie stanowią wynagrodzenia, ale liczone jako dochód z pracy.

Obowiązujące od 2003 r. zasady opodatkowania przewidują opodatkowanie świadczeń rzeczowych otrzymywanych przez pracowników nieodpłatnie w ramach stosunku pracy w szczególności zapewnienie zakwaterowania (o wartości ponad 75 000 funtów brytyjskich rocznie) na rzecz pracownika, chyba, że zakwaterowanie pracownika spełnia interes pracodawcy; zapewnienie dodatkowego ubezpieczenia medycznego (z wyjątkiem pracy wykonywanej zagranicą oraz corocznych badań wymaganych przepisami prawa pracy); otrzymywanie przez pracownika lub członków jego rodziny nieodpłatnych pożyczek lub pożyczek o oprocentowaniu niższym niż rynkowe (dotyczy pożyczek ponad 10 000 funtów brytyjskich); zapewnienie nieodpłatnego dowozu pracowników do miejsca pracy transportem publicznym, z wyjątkiem dopłat do transportu publicznego, który jest dofinansowany przez pracodawcę; korzystanie z rzeczy (aktywów) udostępnionych przez pracodawcę lub inną osobę działającą w imieniu pracodawcy, na przykład korzystanie z motocykla, samolotu lub jachtu, mebli lub telewizora oraz telefonów komórkowych, zapewnienie paliwa do pojazdów wykorzystywanych przez pracownika do celów prywatnych; darowizny aktywów na rzecz pracownika lub sprzedaż pracownikowi aktywów po cenie niższej niż ich wartość rynkowa (dotyczy to nie tylko aktywów takich jak samochód lub dom, ale także towarów, takich jak ubrania, telewizory, wina lub produkty spożywcze); wszelkie wydatki lub zobowiązania pracownika zapłacone bezpośrednio przez pracodawcę, na przykład rachunki za hotel lub restaurację, niezależnie od tego, czy są płatne bezpośrednio, czy za pośrednictwem firmy obsługującej karty kredytowe; sty-

pendia przyznawane studentom z powodu zatrudnienia ich rodziców; wszelkie inne korzyści lub udogodnienia jakiegokolwiek rodzaju; bony wymienne na gotówkę lub towary i usługi⁶⁸⁰.

Zwolnione z podatku dochodowego są natomiast niektóre świadczenia otrzymywane przez pracowników, takie jak posiłki serwowane w miejscu pracy (lub bony), gorące napoje i woda, przy czym posiłki te muszą posiadać rozsądną wartość (*reasonable value*) oraz muszą być oferowane wszystkim pracownikom; udostępniony przez pracodawcę telefon komórkowy, o ile jest to wyłącznie jeden telefon komórkowy lub jedna karta SIM, a umowa o świadczenie usług telekomunikacyjnych została zawarta z dostawcą przez pracodawcę; miejsca parkingowe w miejscu pracy oraz wartość okolicznościowych świadczeń z tytułu udziału w imprezach organizowanych przez pracodawcę do kwoty 150 funtów brytyjskich, o ile imprezy te otwarte są dla wszystkich pracowników; nieodpłatna możliwość wynajęcia przez pracownika rowerów pod warunkiem, że są one dostępne dla wszystkich pracowników; zapewnienie dowozu pracowników do miejsca pracy, pod warunkiem, że transport jest organizowany wyłącznie między miejscem pracy i zamieszkania pracownika lub z jednego miejsca pracy do drugiego, nadto, usługa musi być dostępna dla wszystkich pracowników bez względu na to, czy korzystają z nieodpłatnego dowozu, zaś autobus musi posiadać co najmniej 12 miejsc przeznaczonych dla pasażerów. Ze zwolnienia korzystają także otrzymane bezpłatnie przez pracownika usługi opieki nad dziećmi, w tym również bony.

Opodatkowaniu podatkiem dochodowym nie podlegają również nieodpłatne świadczenia, których wartość w momencie otrzymania jest niższa niż 50 funtów brytyjskich oraz nie zostały przekazane w formie gotówki lub bonu gotówkowego, a ponadto nie stanowią premii ani nagrody motywacyjnej. W przypadku, gdy nieodpłatne świadczenia rzeczowe podlegają opodatkowaniu, podatek jest płacony od wartości świadczenia. Brytyjska administracja podatkowa (*HM Revenue and Customs*) definiuje to jako wartość ekwiwalentu za jaki można nabyć określone świadczenie. Zazwyczaj jest to kwota, którą pracodawca wydatkuje na zapewnienie świadczenia. Istnieją pewne wyjątki od tej zasady, w których funkcjonują specjalne zasady obliczania wartości podlegającej opodatkowaniu świadczenia rzeczowego. Przykładem są samochody firmowe, udostępniane pracownikom do celów prywatnych. W tym przypadku wartość świadczenia ustalana jest za odrębnych zasadach obejmujących m.in. aktualną wartość pojazdu oraz ilość emisji CO₂ silnika samochodowego.

⁶⁸⁰ *HM Revenue and Customs, 480 (2018), Expense and benefits, A tax guide*, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/734647/480_2018_.pdf, dostęp na dzień 4 października 2021 r.

Niezależnie od konieczności uwzględniania stosunkowo rozbudowanego systemu opodatkowania nieodpłatnych świadczeń rzeczowych funkcjonujących w brytyjskim ustawodawstwie podatkowym, podatnicy jak również pracodawcy muszą wywiązać się z obowiązków informacyjnych polegających na zgłoszeniu przekazania świadczeń na rzecz pracownika. W pierwszej kolejności pracodawca winien przekazać pracownikowi taką informację na druku P11D wraz z wyszczególnieniem wszystkich korzyści otrzymanych w roku podatkowym. Obowiązek zgłoszenia informacji o otrzymanych świadczeniach spoczywa niezależnie od powyższego również na pracowniku⁶⁸¹.

3. 2. Republika Federalna Niemiec

Opodatkowanie zdarzeń o charakterze nieodpłatnym w niemieckim prawie podatkowym występuje na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (*Einkommensteuergesetz* dalej: *EStG*⁶⁸²), oraz ustawy o podatku od spadków i darowizn (*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz*⁶⁸³). Pierwsza z wymienionych ustaw wyróżnia siedem kategorii dochodu, w tym:

- dochód z rolnictwa i leśnictwa (§§13 - 14a EStG) rozumiane jako ciągłe wykorzystanie naturalnych sił gleby do produkcji produktów roślinnych i (lub) zwierzęcych. Obejmuje to dochody z uprawy winorośli, ogrodnictwa i innych zastosowań w rolnictwie i leśnictwie, a także dochody z polowań w ramach działalności rolniczej i leśnej,
- dochód z działalności gospodarczej (§§15-17 EStG), który obejmuje na przykład dochody z przedsiębiorstw handlowych, rzemieślniczych i przemysłowych, ale także udziały w zyskach przedsiębiorców prowadzonych w ramach spółek handlowych, spółek komandytowych. Dochód współpracującego przedsiębiorcy obejmuje wynagrodzenia z tytułu zatrudnienia w służbie spółki lub czasowego leasingu aktywów. Obejmuje to również przychody odsetkowe z pożyczek udzielonych spółce,
- dochód z pracy na własny rachunek (§ 18 EStG), a więc przede wszystkim dochód z pracy zarobkowej, na przykład z niezależnego zatrudnienia lekarzy, architektów, doradców podatkowych, audytorów i prawników;
- dochód z pracy najemnej (§§ 19 - 19a EStG), który obejmuje wszystkie dochody otrzymane przez pracownika w ramach stosunku pracy (prywatnego lub publicznego); dochód z zatrudnie-

⁶⁸¹ *Tax on company benefits*, <https://www.gov.uk/tax-company-benefits/taxfree-company-benefits>, dostęp na dzień 4 października 2021 r.

⁶⁸² *Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009* (BGBl. I S. 3366, 3862).

⁶⁸³ *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997* (BGBl. I S. 378).

nia obejmuje zatem także byłych pracowników, którzy teraz otrzymują świadczenia z tytułu starości lub inwalidztwa z poprzedniego zatrudnienia oraz osoby pozostające przy życiu, które są uprawnione do emerytur z tytułu zatrudnienia zmarłego,

- dochód z kapitału (§§ 20EStG), który obejmuje odsetki od wierzytelności, na przykład oszczędności, pożyczek, obligacji, funduszy inwestycyjnych, dywidendy z akcji, zyski z udziałów w spółkach prawa handlowego, spółdzielniach,
- dochód z wynajmu nieruchomości (§§ 21 EStG). Dochodem podlegającym opodatkowaniu jest wynajem lub dzierżawa gruntów lub budynków (domu, mieszkania, lokalu użytkowego, powierzchni magazynowej itp.). Dochód z wynajmu majątku ruchomego, na przykład dochód z wypożyczalni samochodów, nie wlicza się do tej kategorii (poza tym źródłem dochodu pozostaje także wartość użytkowa własnego domu),
- pozostałe przychody (§§ 22-23 EStG).

Katalog źródeł dochodu w niemieckiej ustawie podatkowej ma charakter zamknięty, jeżeli zatem dochód podatnika nie mieści się w żadnej z siedmiu ustawowych kategorii (źródeł), nie podlega on podatkowi dochodowemu. Ustawodawca niemiecki nie posługuje się zatem w odróżnieniu od polskiej ustawy podatkowej zwrotem „w szczególności” przy określaniu zakresu źródeł dochodu lub przychodu. Przykładem dochodu, który nie mieści się w żadnej z siedmiu wymienionych kategorii są wygrane z loterii. Prawu niemieckiemu nie jest znane źródło dochodu, które wprost włączałoby w zakres przedmiotowy opodatkowania dochody osiągnięte w sposób nieodpłatny. Wszystkie z pierwszych sześciu kategorii dochodu charakteryzują się bowiem swoją odpłatną naturą.

Z kolei kategoria pozostałych dochodów o której mowa w §§ 22 -23 EStG swoim zakresem obejmuje opodatkowanie szczególnych rodzajów świadczeń alimentacyjnych, emerytur, rent, prywatnej sprzedaży okazjonalnej oraz szeroką grupę dochodów ze świadczenia usług, których nie można przypisać do żadnego innego rodzaju dochodów. W § 22 ust. 3 EStG opodatkowaniu podlegają dochody ze świadczenia usług, których nie można przypisać do żadnego innego rodzaju dochodu. Typowym przykładem jest okazjonalne pośrednictwo ubezpieczeniowe. Straty z tych źródeł nie mogą być kompensowane z innymi dochodami, można je tylko zrekompensować z zyskami tego samego rodzaju. Ponadto § 22 ust. 3 EStG dotyczy opodatkowania w ramach dochodu z tzw. pozostałych źródeł leasingu i leasingu ruchomości. W ramach tej kategorii mieści się wynajem pojazdu silnikowego przez osobę prywatną, ponieważ dochód z wynajmu i dzierżawy nie obejmuje wynajmu sprzętu mobilnego. Dochód nie podlega opodatkowaniu do kwoty mniejszej niż 256 euro w roku kalendarzowym.

Przepisy §§ 22-23 niemieckiej ustawy o podatku dochodowym stanowiące o tzw. pozostałych dochodach odmiennie od ustawy polskiej, nie przewidują zatem opodatkowania osób fizycznych, które w roku podatkowym otrzymały świadczenie, rzecz lub prawo o charakterze nieodpłatnym. Nie oznacza to jednak, że ustawa podatkowa pozostawia poza swoim zakresem opodatkowanie wszystkich kategorii świadczeń nieodpłatnych lub nieodpłatnie uzyskanych świadczeń rzeczowych. W przypadku nieodpłatnie otrzymanych świadczeń rzeczowych osoba fizyczna otrzymująca je od swojego pracodawcy będzie zobowiązana do uwzględnienia jej wartości w ramach dochodu uzyskanego w ramach stosunku pracy. Wynika to z zasady ponoszenia przez pracowników kosztów w zamian za świadczenia otrzymywane od pracodawcy, co obejmuje na przykład korzystanie z samochodu służbowego. Należy jednocześnie zauważyć, że konstrukcja i treść aktualnej niemieckiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w sposób jednoznaczny przesądza, że dochód, który nie jest osiągnięty odpłatnie lub w sposób zarobkowy, na przykład spadki, prezenty, wygrane rzeczowe i zakłady, samopomoc, otrzymane nieodpłatne świadczenia, nie jest objęty podatkiem dochodowym⁶⁸⁴. Nie oznacza to jednak, że tak uzyskane korzyści nie podlegają opodatkowaniu na podstawie innych ustaw, w szczególności ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Źródła dochodu określone na gruncie EStG mają istotne znaczenie również w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych (niem. *Körperschaftsteuergesetz*, dalej: KStG)⁶⁸⁵, albowiem nie określa ona poza szczególnymi rozwiązaniami, charakterystycznymi wyłącznie dla opodatkowania osób prawnych oddzielnej kategorii źródeł dochodu i co za tym idzie nie dokonuje ich odmiennej definicji. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych w dużej mierze nawiązuje do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczących ustalania i definiowania dochodów. Ponadto KStG zawiera dodatkowe przepisy dotyczące finansowania dłużnego akcjonariuszy (§ 8a), udziałów w innych organach spółek (§ 8b), odliczania strat (§ 8c) w celu ustalenia dochodu w przypadkach grupy podatkowej oraz specyfiki zakładów ubezpieczeń.

⁶⁸⁴ *Einkommen - und Lohnsteuer, Ausgabe 2019*, s. 20, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2017-12-12-Einkommen_Lohnsteuer_lang.pdf?__blob=publicationFile&v=3, dostęp na dzień 18 listopada 2019 r.

⁶⁸⁵ 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144).

3.3. Federacja Rosyjska

Aktem prawnym regulującym całościowo prawo podatkowe w Federacji Rosyjskiej jest Kodeks Podatkowy Federacji Rosyjskiej (dalej: K.P.F.R. lub Kodeks), który został stworzony, uchwalony i wszedł w życie w trzech etapach⁶⁸⁶.

Część pierwsza, uchwalona w dniu 31 lipca 1998 r., zwana również częścią ogólną, reguluje stosunki między podatnikami, agentami podatkowymi, organami podatkowymi i ustawodawcami, procedury kontroli podatkowej, rozstrzyganie sporów i egzekwowanie prawa. Część druga, uchwalona w dniu 5 sierpnia 2001 r., definiuje podatki specyficzne, stawki, harmonogramy płatności oraz szczegółowe procedury obliczania podatków. W latach 2001-2003 została ona w znacznym stopniu zmieniona poprzez dodanie takich elementów jak nowa sekcja podatku od zysków przedsiębiorstw oraz nowy uproszczony system podatkowy dla małych przedsiębiorstw. Kodeks podlega regularnym zmianom, na które mają wpływ ustawy federalne.

Kodeks został zaprojektowany jako kompletny system krajowy dla podatków federalnych, regionalnych i lokalnych, z wyłączeniem taryf celnych. Zasady i stawki podatków regionalnych i lokalnych muszą być zgodne z ramami ustanowionymi przez Kodeks. Podatki lub opłaty, które nie zostały wyraźnie wymienione w Kodeksie lub zostały uchwalone z naruszeniem jego szczególnych przepisów, uznaje się za niezgodne z prawem i nieważne. Kodeks Podatkowy Federacji Rosyjskiej stosuje ogólnoswiatową zasadę dochodu w opodatkowaniu swoich rezydentów. Najważniejszą cechą systemu podatkowego jest to, że praktycznie wszystkie rodzaje dochodów rezydentów podlegają opodatkowaniu według niskich zryczałtowanych stawek. Podstawą opodatkowania w rozumieniu art. 210 jest cały dochód podatnika, który uzyskał on w formie pieniężnej lub w naturze oraz dochód w postaci korzyści materialnych, określony zgodnie z art. 212 K.P.F.R. Do podstawowych źródeł dochodu ustawa podatkowa w art. 208 zalicza: dywidendy i odsetki; płatności w ramach umowy ubezpieczeniowej; opłaty licencyjne; opłaty za wynajem; dochód z przeniesienia własności; dochody z tytułu zatrudnienia i dochody z działalności gospodarczej, w tym dochody z działalności gospodarczej; prywatne emerytury finansowane przez pracodawców, stypendia i inne podobne korzyści; dochody z transportu; dochód z eksploatacji rurociągów, linii energetycznych, i innych podobnych usług.

Co do zasady, podatek dochodowy jest pobierany u źródła w momencie płatności. Jednak w przypadku dochodów z działalności gospodarczej i zawodowej podatek dochodowy jest pobierany

⁶⁸⁶ *Налоговый кодекс Российской Федерации, Первая публикация «Собрание законодательства Российской Федерации», 3 августа 1998, № 3, Действующая редакция от 23 ноября 2020, http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/, dostęp na dzień 1.07.2020 r.*

w drodze samoopodatkowania. Procedura ta ma również zastosowanie w innych przypadkach, gdy podatek jest wyjątkowo niepobrany u źródła, np. w przypadku dochodu wypłaconego w naturze lub gdy dochód jest wypłacany przez osobę niekwalifikującą się jako agent pobierający lub w przypadku dochodu pochodzącego z zagranicy. Do najważniejszych wyłączeń należą: niektóre rodzaje odsetek (sekcja 1.5.); emerytury państwowe, niektóre świadczenia z tytułu zabezpieczenia społecznego (takie jak jako zasiłek dla bezrobotnych, zasiłek macierzyński w pewnych granicach, zasiłek z tytułu obrażeń lub choroby zawodowej wypłacany zgodnie z ustawodawstwem) oraz wynagrodzenie otrzymywane na podstawie umów ubezpieczenia obowiązkowego i umów ubezpieczenia długoterminowego; akcje premiowe z tytułu podwyższenia kapitału z zysków zatrzymanych; niektóre zyski kapitałowe (sekcja 1.6.); zwrot kosztów podróży służbowych pracowników w ramach określonych limitów, pod warunkiem że wydatki są odpowiednio udokumentowane; przychody z tytułu odsetek od depozytów rublowych banków w kwocie nie przekraczającej stopy refinansowania Banku Centralnego Rosji; przychody z tytułu odsetek od depozytów walutowych w rosyjskich bankach otrzymywanych w wysokości ponad 9% rocznie; oraz rekompensata z tytułu wykształcenia pracowników wydatki i spłata odsetek od kredytów hipotecznych. Wynagrodzenia i wszelkie inne płatności z tytułu zatrudnienia na podstawie umowy o pracę podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym według ogólnej stawki 13%. Podatek jest potrącany przez pracodawcę. Chociaż pracownicy nie mogą odliczać żadnych wydatków, zwrot wydatków, np. na podróże lub przeprowadzki związane z pracą, nie podlegają opodatkowaniu w pewnych granicach. Dodatki do wynagrodzenia podlegają opodatkowaniu tylko wtedy, gdy przekraczają limity ustalone przez rząd federalny. W przypadku otrzymanych nieodpłatnie świadczeń rzeczowych podlegają one opodatkowaniu jako dochód z pracy. Do wyceny świadczeń rzeczowych stosuje się ogólne zasady wyceny przewidziane w przepisach prawa. W związku z tym, towary i usługi wycenia się po cenie rynkowej podobnych towarów i usług, powiększonej o odpowiednią kwotę podatku VAT i akcyzy. Zgodnie z art. 211 ust. 1 zd. 2 K.P.F.R. wszelkie częściowe płatności dokonane przez podatnika za otrzymane przez niego towary lub usługi wykonane na jego rzecz lub świadczone mu usługi odejmowane są od ich początkowej wartości rynkowej. W istocie zatem rosyjska ustawa podatkowa wprowadza w tym zakresie opodatkowanie częściowo odpłatnych świadczeń (otrzymanych rzeczy lub usługi).

Przepis art. 211 ust. 2 pkt 1- 3 K.P.F.R. dokonuje przykładowego wyliczenia świadczeń rzeczowych jako podlegających opodatkowaniu:

- dokonywanie płatności (w całości lub w części) w imieniu podatnika przez organizacje lub prywatnych przedsiębiorców za towary (pracę i usługi) lub prawa własności, w tym usługi publiczne, posiłki, czas wolny i szkolenia w interesie podatnika,

- towary otrzymane przez podatnika, prace wykonane w interesie podatnika oraz usługi świadczone w interesie podatnika bezpłatnie lub za częściową zapłatę,
- świadczenia pracownicze w naturze.

Prawodawca rosyjski przy wyliczeniu tym posługuje się pojęciem „w szczególności”, zatem katalog ten nie jest zamknięty. Warto przy tym zauważyć, że ustawa nie odnosi się w swojej treści do pojęcia nieodpłatności jako przedmiotu opodatkowania. W art. 211 ust. 2 pkt 2 K.P.F.R. mowa bowiem o opodatkowaniu nabytych towarów i usług bez ponoszenia opłaty lub za częściowo odpłatą. Chociaż prawo nie wspomina wyraźnie o prywatnym użytkowaniu samochodu służbowego udostępnionego przez pracodawcę, korzyść ta podlega opodatkowaniu na podstawie ogólnej zasady. Nie przewiduje się żadnych szczególnych regulacji dotyczących opodatkowania planów opcji na akcje. Jednakże przyznanie opcji na akcje może stanowić zdarzenie podatkowe, jeżeli opcje na akcje są kwalifikowane jako prawa majątkowe, a w konsekwencji jako świadczenie rzeczowe. W związku z tym odpowiednia kwota podatku od wartości dodanej i podatków akcyzowych zostanie uwzględniona w wartości takich towarów (pracy i usług), a wszelkie częściowe płatności dokonane przez podatnika za otrzymane przez niego towary, pracę wykonaną na jego rzecz lub świadczone mu usługi zostaną odjęte od tej wartości.

Zasługujące na uwagę jest rozróżnienie w podatkowym ustawodawstwie rosyjskim typowych nieodpłatnie otrzymywanych przez pracowników świadczeń rzeczowych w ramach stosunku pracy oraz tzw. „korzyści materialnych”. W szerokim znaczeniu, korzyści materialne są również korzyściami rzeczowymi, ale Kodeks dokonuje odrębnej kwalifikacji korzyści rzeczowych i materialnych. Korzyściami materialnymi w rozumieniu art. 212 ust. 3 K.P.F.R. jako podlegające opodatkowaniu są:

- (ujemna) różnica między ceną towarów lub usług sprzedawanych pracownikom oraz ceny rynkowej tych towarów i usług, za które zwykle pobierane są opłaty od osób trzecich, jeżeli sprzedawca i kupujący są ze sobą powiązani,
- korzyść w zakresie odsetek od pożyczek udzielonych przez Komisję Europejską; pracodawcę lub inną firmę lub przedsiębiorcę (z wyjątkiem korzyści z operacji przy użyciu kart kredytowych i pożyczek udzielonych na zakup lokalu mieszkalnego) w zakresie, w jakim pobierana stopa procentowa jest niższa niż dwie trzecie stopy refinansowania banku centralnego i 9% w skali roku dla kredytów walutowych; oraz
- ujemna różnica między ceną papierów wartościowych lub instrumentów finansowych przyszłych transakcji a ceną rynkową tych papierów wartościowych i instrumentów finansowych.

Nie sposób nie odnieść wrażenia, że tzw. korzyści materialne o których mowa wyżej stanowią odpowiednik - przynajmniej w częściowym zakresie - nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu polskiej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Kodeks Podatkowy Federacji Rosyjskiej w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych zawiera szeroki katalog zwolnień podatkowych, które w przeważającej mierze obejmują korzyści otrzymywane pod tytułem darmym (alimenty, zasiłki, renty i emerytury wypłacane przez Federację Rosyjską, stypendia, nagrody, w wypadkach o których mowa w ustawie). Ustawodawca rosyjski w art. 217 pkt 18.1. K.P.F.R. wskazał, że dochód w formie pieniężnej i rzeczowej otrzymany przez podatnika od osób fizycznych w formie darowizny, z wyjątkiem przypadku darowizny nieruchomości, środków transportu, akcji, udziałów i jednostek akcji jest co do zasady zwolniony z podatku dochodowego. Dochód otrzymany w formie darowizny jest zwolniony z podatku w przypadku, gdy darczyńca i obdarowany są członkami rodziny i (lub) bliskimi krewnymi zgodnie z Kodeksem rodzinnym Federacji Rosyjskiej (małżonkowie, rodzice i dzieci, w tym rodzice adopcyjni i adoptowane dzieci, dziadek, babcia i wnuki, pełne rodzeństwo i przyrodnie rodzeństwo, mające wspólnego ojca lub matkę). Szeroki zakres zwolnienia darowizn otrzymywanych przez podatników w podatku dochodowym od osób fizycznych nie skutkuje w prawie podatkowym Federacji Rosyjskiej opodatkowaniem tak otrzymanych korzyści na podstawie innego aktu prawa podatkowego, albowiem aktualnie w Federacji Rosyjskiej nie funkcjonuje ustawa nakładająca podatek z tytułu nabycia spadków bądź darowizn. Zatem darowizny nieruchomości, pojazdów i udziałów otrzymanych od osób innych niż bliscy krewni (do tej kategorii zaliczani są np. małżonek, wstępny, zstępny, dziadek, wnuk lub rodzeństwo) podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym na mocy przepisów ogólnych (podatku dochodowego). Wszelkie darowizny (prezenty) otrzymane od indywidualnych przedsiębiorców i osób prawnych są zwolnione z podatku do wysokości 4.000 rubli w roku kalendarzowym. Natomiast nadwyżka opodatkowana jest według ogólnych stawek podatku dochodowego (13% dla rezydentów i 30% dla nierezydentów). Z kolei nabycie rzeczy i praw majątkowych tytułem dziedziczenia są w całości zwolnione z podatku dochodowego.

Obowiązujące prawo podatkowe Federacji Rosyjskiej przewiduje opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych świadczeń otrzymywanych przez podatników w sposób nieodpłatny poprzez wyróżnienie świadczeń rzeczowych, które w sposób najszerzy stanowią przedmiot opodatkowania w ramach stosunków pracowniczych oraz korzyści materialnych, które zbliżone są do polskich nieodpłatnych świadczeń. W prawie rosyjskim nie obowiązuje odrębna ustawa podatkowa dotycząca opodatkowania darowizn i spadków, co nie oznacza, że te pierwsze - w przypadkach określonych w ustawie - nie będą podlegały podatkowi dochodowemu.

3. 4. Republika Austrii

Aktem prawnym regulującym opodatkowania dochodu osób fizycznych jest ustawa z 7 dnia lipca 1988 r. o podatku dochodowym (niem. *Einkommensteuergesetz*, dalej: EStG)⁶⁸⁷. Austriacka ustawa o podatku dochodowym nie podaje klasycznej definicji przychodu i dochodu, wskazując wyłącznie, że pod pojęciem przychodu należy rozumieć całkowitą kwotę przychodów ze wszystkich rodzajów wymienionych w § 2 ust. 3, po odliczeniu kosztów specjalnych (§ 18); opłat nadzwyczajnych (§ 34 i 35) oraz odszkodowania zgodnie z § 105 ustawy. Zgodnie z § 2 ust. 3 EStG opodatkowaniu podlega wyłącznie przychód z następujących enumeratywnie wymienionych źródeł, a mianowicie z rolnictwa i leśnictwa (§ 21), z pracy na własny rachunek (§ 22), z działalności gospodarczej (§ 23), z zatrudnienia (§ 25), z aktywów kapitałowych (§ 27), z wynajmu i leasingu (§ 28), innych dochody w rozumieniu § 29.

Ustawa podatkowa nie wyróżnia oddzielnej kategorii dochodu z tytułu nieodpłatnych świadczeń bądź innych przysporzeń dokonanych pod tytułem darmym. Świadczenia takie nie będą mieściły się także w ramach źródła „inne dochody” (niem. *Sonstige Einkünfte*) o których mowa w § 29 ustawy, gdyż prawodawca wyjaśnia jakie rodzaje przychodów należą do tzw. innych dochodów. Przede wszystkim dochód taki nie może mieścić się w żadnej z kategorii dochodów o których mowa w §§21-28 EStG. Nadto, warunkiem opodatkowania jest to, aby:

- dochód miał charakter wynagrodzenia powtarzalnego, które otrzymywane jest dobrowolnie (np. renty honorowe przyznawane przez właściwe organy państwa; odpłatne renty wypłacane po przeniesieniu własności rzeczy, obowiązek podatkowy powstaje w takim przypadku z chwilą, gdy wysokość świadczenia rentowego przekroczy wartość aktywów), lub
- dochód stanowił świadczenie wypłacane przez osobę do tego zobowiązaną (np. świadczenia alimentacyjne, zasiłki pielęgnacyjne), lub
- dochód był otrzymany jako świadczenie z dodatkowego ubezpieczenia emerytalnego (§ 108b), lub
- dochód stanowił przychód ze sprzedaży nieruchomości prywatnej (§30), od 1 kwietnia 2012 r. wysokość stawki podatkowej wynosi 30% lub z transakcji o charakterze spekulacyjnym (np. złota, srebra w ciągu 1 roku od dnia nabycia), lub
- dochód pochodził z usług, takich jak okazjonalne usługi pośrednictwa i z wynajmu majątku ruchomego, o ile nie należą one do innych rodzajów dochodów (§ 2 ust. 3 wiersze od 1 do 6) lub

⁶⁸⁷Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen; BGBl Nr 400/1988.

do dochodów w rozumieniu wierszy 1, 2 lub 4. Dochód taki nie podlega opodatkowaniu, jeżeli nie przekracza 220 euro w roku kalendarzowym. Jeżeli wydatki związane z dochodami przekraczają dochód, nadwyżka ta nie może zostać skompensowana przy ustalaniu dochodu (§ 2 ust. 2), lub

- dochód stanowił otrzymane opłaty funkcyjne funkcjonariuszy spółek prawa publicznego, o ile nie są one objęte zakresem § 25.

Co istotne, wymienione wyżej rodzaje dochodów podlegających opodatkowaniu w ramach § 29 stanowią wyliczenie taksatywne. Należy zatem stwierdzić, że prawodawca austriacki w sposób wyraźny poza zakresem przedmiotowym opodatkowania pozostawił dochody o charakterze nieodpłatnym takie jak wygrane w grach, loteriach, konkursach, a także otrzymywane prezenty. Nadmienić w tym miejscu wypada, że zgodnie z austriacką ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych wszelkiego rodzaju stypendia stanowią z ekonomicznego punktu widzenia substytut dochodu i dlatego podlegają podatkowi dochodowemu. Na gruncie austriackiego podatku dochodowego od osób fizycznych uprawniony jest zatem wniosek, że poza tym zakresem pozostają także inne nieodpłatne świadczenia, których nie da się przyporządkować do jednej z kategorii o których mowa wyżej.

Austriacka ustawa z dnia 7 lipca 1988 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (niem. *Körperschaftsteuergesetz*)⁶⁸⁸ w swojej strukturze zbliżona jest do ustawy regulującej opodatkowanie osób fizycznych. Zgodnie z § 7 ust. 1 nieograniczony obowiązek podatkowy ustala się na podstawie dochodu uzyskanego w ciągu jednego roku kalendarzowego przez osobę prawną rozumianą jako podmiot mający taki charakter w prawie prywatnym, przedsiębiorstwo o charakterze handlowym spółek prawa publicznego (§ 1 ust. 1 - 2), lub stowarzyszenia osób, zakłady, fundacje i inne podmioty specjalnego przeznaczenia nieposiadające zdolności prawnej. Z kolei przez pojęcie dochodu, zgodnie z ustawą należy rozumieć całkowite kwoty dochodu z katalogu wymienionego w § 2 ust. 3 ustawy po odliczeniu strat wynikających z poszczególnych rodzajów dochodu i po odliczeniu specjalnych wydatków (§ 8 ust. 4) oraz zasiłku na cele preferencyjne (§23). Sposób ustalania dochodu jest określony zgodnie z ustawą o podatku dochodowym z 1988 r.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie wprowadza własnej siatki pojęciowej oraz terminologii, która różniłaby się od ustawy dotyczącej opodatkowania dochodów osób fizycznych. Odwołanie się wprost do treści drugiej z wymienionych ustaw powoduje, że także w przypadku dochodów osób prawnych aktualne pozostają uwagi w zakresie rodzajów (źródeł) do-

⁶⁸⁸ *Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988).*

chodów poczynione wyżej. Można zatem stwierdzić, że obie ustawy podatkowe nie uwzględniają wprost w zakresie przedmiotowym opodatkowania źródła dochodu, które odnosiłoby się do jakichkolwiek przysporzeń nieodpłatnych osiągniętych przez podatników, niezależnie od tego, czy byłyby to rzeczy, prawa lub świadczenia otrzymane pod tytułem darmym. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych z 1988 r. (oraz odsyłająca do niej ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z tego samego roku) zawierają zamknięty katalog rodzajów dochodu. W związku z tym, brak wyodrębnienia w treści ustawy dochodów z tzw. nieodpłatnych świadczeń (również otrzymanych rzeczy lub praw) powoduje, że takie korzyści nie podlegają opodatkowaniu w aktualnym stanie prawnym obowiązującym w Austrii.

4. Podsumowanie

Czynności prawne i zdarzenia gospodarcze o charakterze nieodpłatnym nie stanowią w prawie podatkowym kategorii jednorodnej, rozumianej jednolicie we wszystkich aktach prawnych. Słusznie dostrzeżono w piśmiennictwie, że zdefiniowanie pojęcia nieodpłatności jako właściwości świadczenia nastęrcza wielu trudności z tego powodu, iż nieodpłatność jest zarówno cechą dotyczącą czynności prawnych, jak i przesunięć majątkowych będących ich skutkiem⁶⁸⁹. O ile zatem samo ustalenie zakresu przedmiotowego czynności prawnych nieodpłatnych, w tym umów nazwanych jest stosunkowo proste, o tyle już właściwa kwalifikacja przyrostu majątkowego lub dochodu uzyskanego nieodpłatnie wywołuje wątpliwości. Trudno byłoby oczekiwać, aby wszystkie ustawy podatkowe wskazywały na ten sam skutek i wyłączały spod zakresu opodatkowania lub zwalniały od opodatkowania czynności dokonane w sposób nieodpłatny. Taki postulat z oczywistych powodów byłby nieuzasadniony. Problem, który zdaje się wyłaniać po analizie zakresu opodatkowania wszelkiego rodzaju zdarzeń nieodpłatnych dotyczy konieczności ustalania na gruncie każdej ustawy podatkowej znaczenia pojęcia nieodpłatności, czynności nieodpłatnej i odpłatnej (częściowo odpłatnej), świadczenia nieodpłatnego.

Nieodpłatność może przybierać więc znaczenie czysto cywilistyczne, nadane w prawie prywatnym, utrwalone w doktrynie i orzecznictwie tej gałęzi prawa. Tak właśnie dzieje się na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych oraz ustawy o podatku od spadków i darowizn. Przedmiotem opodatkowania w tych przypadkach są zasadniczo umowy nazwane, w tym również te, które można zawrzeć wyłącznie pod tytułem darmym. Dla podatnika jest to zatem stosunkowo najprostszy sposób stwierdzenia, czy w związku z dokonaniem czynności prawnej nieodpłatnej (lub

⁶⁸⁹ J. Olesiak, Ł. Pajor, *Glosa do wyroku NSA z dnia 12 marca 2010 r. sygn. akt II FSK 1776/08*, POP, 2011, nr 1, s. 27.

zaistnieniem innego zdarzenia prawnego o charakterze nieodpłatnym) powstanie obowiązek podatkowy. Istotą jest bowiem stwierdzenie, czy treść konkretnej czynności prawnej mieści się w *essentialia negotii* tych czynności, które podlegają opodatkowaniu.

W przypadku ustaw o podatkach dochodowych od osób fizycznych i prawnych sytuacja staje się dużo bardziej złożona. Przedmiotem opodatkowania nie są bowiem same czynności prawne lub zdarzenia o charakterze nieodpłatnym, lecz ich rezultat w postaci otrzymania wartości nieodpłatnego świadczenia lub też nieodpłatnego nabycia rzeczy i praw. Ustawy nie precyzują co należy rozumieć przez pojęcie nieodpłatnego nabycia, w szczególności, czy chodzi tu o nieodpłatność subiektywną lub obiektywną. Orzecznictwo sądowe wyjaśnia, że chodzi tu o faktyczny brak zapłaty (wynagrodzenia) za otrzymaną korzyść majątkową. Trzeba zatem przyjąć, że jest to nieodpłatność w sensie obiektywnym, gdzie podatnik otrzymuje świadczenie, rzecz lub prawo nie odpłacając w żaden sposób, ponieważ nawet niewielka, symboliczna w stosunku do wartości otrzymanej korzyści zapłata skutkowałaby przyjęciem, że doszło do częściowej odpłatności, która także stanowi przedmiot opodatkowania w rozumieniu obu ustaw. Wniosek ten chociaż znajduje umocowanie w treści i wykładni poruszanych norm ustawowych nie daje odpowiedzi na wszystkie pytania, szczególnie te w których nieodpłatność występuje w połączeniu z kategoriami pojęciowymi mającymi swoje korzenie w prawie cywilnym takimi jak: świadczenie i prawo. Przykładem tych wątpliwości jest zmienne i w dalszym ciągu nieugruntowane orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie opodatkowania dochodu w postaci wartości nabycia praw do rzeczy na podstawie umowy nieodpłatnej. Stwierdzenie, że podatnik nie otrzymuje faktycznego przysporzenia w przypadku zawarcia umowy nieodpłatnej, gdzie strony nie zmieniają jej charakteru z umowy odpłatnej ma swoje silne uzasadnienie. Niemniej jednak, orzecznictwo wypracowało przesłanki warunkujące przyjęcie, że dochodzi do powstania przychodu z wartości nieodpłatnie otrzymanego świadczenia, rzeczy lub prawa a mianowicie przypisanie podatnikowi przychodu z tytułu wartości otrzymania nieodpłatnego świadczenia (rzeczy lub prawa) możliwe jest tylko wtedy, gdy jego korzyść jest wynikiem działania (rozumianego jako danie lub czynienie) innego podmiotu (nie można otrzymać świadczenia od samego siebie), musi zatem wystąpić w takim przypadku inny podmiot, który stanie się faktycznym świadczeniodawcą; dochodzi do faktycznego otrzymania korzyści bez jakiegokolwiek wzajemnej odpłaty a otrzymana korzyść musi mieć rzeczywisty wymiar finansowy rozumiany jako zwiększenie aktywów lub zmniejszenie pasywów świadczeniobiorcy; nieodpłatne otrzymanie świadczenia (prawa lub rzeczy) następuje tylko dobrowolnie. Ponadto, opodatkowaniu podatkiem dochodowym nie podlegają same czynności prawne nieodpłatne, lecz ich skutek w postaci otrzymania nieodpłatnie korzyści, co jednocześnie w żadnym razie nie zwalnia od konieczności prawidłowej we-

ryfikacji, czy w ogóle dochodzi do otrzymania świadczenia. Wreszcie, nieodpłatnie otrzymane świadczenie (rzecz lub prawo) nie może być dostępne dla wszystkich. Istota takiego świadczenia polega na jego wyjątkowości polegającej na tym, że dostępne jest dla określonego kręgu podmiotów. W przeciwnym razie nie reprezentuje ono rzeczywistej wartości rynkowej.

Na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług pojęcie nieodpłatności dostawy towaru lub świadczonej usługi polega na faktycznym braku otrzymaniu jakiegokolwiek wynagrodzenia w ramach stosunku łączącego strony. *A contrario* wystąpienie jakiegokolwiek odpłaty związanej bezpośrednio z konkretną dostawą towarów i świadczeniem usługi powoduje, że jest to zdarzenie odpłatne. Ustawa o podatku od towarów i usług co do zasady dotyczy opodatkowania czynności odpłatnych. Tylko niektóre kategorie czynności nieodpłatnych zostały zrównane w skutkach z odpłatnymi, a co za tym idzie włączone w zakres opodatkowania VAT. Jednocześnie nie brak sporów i wątpliwości co do opodatkowania dostaw i usług świadczonych nieodpłatnie, które w konsekwencjach podatkowych zostały zrównane ze zdarzeniami odpłatnymi. Omówione w niniejszym rozdziale prace ustawy podatkowe w najszerszym zakresie dotyczą bądź to czynności nieodpłatnych, bądź też zdarzeń prawnych i gospodarczych o charakterze nieodpłatnym. Pozostałe akty prawne z uwagi na zakres regulacji, nieobejmującej czynności prawnych, przyrostu majątku lub osiągnięcia dochodu wykazują niewielki, jedynie jednostkowy związek z poruszaną tematyką nieodpłatności, tak jest w przypadku ustawy o podatku akcyzowym. Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych odwołuje się do innych aktów prawnych, które zawierają odniesienia do kategorii nieodpłatności i łączy z tym konsekwencje podatkowe.

Rozdział IV. Podstawa opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych

1. Uwagi ogólne

Omówienie w Rozdziale III zagadnienia przedmiotu podatku w odniesieniu do czynności i zdarzeń nieodpłatnych prowadzi do konieczności poczynienia dalszej analizy w zakresie podstawy opodatkowania jako kolejnego elementu konstrukcyjnego każdego podatku.

Co do zasady przyjmuje się, że podstawą opodatkowania jest ilościowo lub wartościowo ujęty przedmiot opodatkowania⁶⁹⁰. Ilościowe lub wartościowe ujęcie podstawy opodatkowania stanowi wybór techniki podatkowej, wcześniej zaś przyjętej polityki podatkowej⁶⁹¹. Zgodzić należy się z tezą, że podstawa opodatkowania to swoista konkretyzacja przedmiotu podatku, która dotyczy wielkości i podmiotu części przedmiotu podatku⁶⁹². Oczywistym zdaje się być fakt, że istnieje wyraźny i bezpośredni związek podstawy opodatkowania z przedmiotem podatku, a także jego podmiotem. Trzeba jednak zauważyć, że podstawa opodatkowania nie jest zależną od przedmiotu częścią prawnopodatkowego stanu faktycznego, lecz równorzędną częścią składową konstrukcji podatku⁶⁹³. Zatem przedmiot podatku określa zewnętrzną granicę obszaru zjawisk objętych opodatkowaniem, zaś podstawa opodatkowania precyzuje ten stan wewnątrz granic zakreślonych przez przedmiot podatku⁶⁹⁴. Nie można pominąć powoływanej w literaturze, istoty norm prawa podatkowego odnoszących się do ustalania podstawy opodatkowania, które z jednej strony stanowią zespół abstrakcyjnie ujętych reguł służących do ustalania konkretnych podstaw opodatkowania, a następnie kwot podatku, zaś z drugiej strony nie stanowią elementu hipotezy normy prawa podatkowego, a ich dyspozycję aktualizującą się w momencie zajścia zdarzenia unormowanego w hipotezie⁶⁹⁵. Normy odnoszące się do podstawy opodatkowania ustalać będą dla przedmiotu podatku parametry, które powinny zostać zmierzone, oraz miary, które mają być stosowane w trakcie tego pomiaru⁶⁹⁶.

Z wyżej zarysowanych względów odrębnego omówienia wymaga problematyka podstawy opodatkowania w przypadku tych zdarzeń nieodpłatnych, które ustawodawca objął zakresem opodatkowania. W tym miejscu wskazać należy, że określenie podstawy opodatkowania w przypadku

⁶⁹⁰ L. Etel, *System podatkowy – zarys wykładu*, Siedlce 2002, s.21.

⁶⁹¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 30.

⁶⁹² R. Mastalski, *Prawo...*, s. 39.

⁶⁹³ *Ibidem*.

⁶⁹⁴ *Ibidem*.

⁶⁹⁵ M. Kalinowski, *Przedmiot...*, s. 95-96.

⁶⁹⁶ *Ibidem*.

zdarzeń nieodpłatnych różnić się będzie istotnie od określenia takiej podstawy przy stanach faktycznych i zdarzeniach odpłatnych, gdzie wprost mowa jest o cenie, wartości lub kwocie do których można się odnieść ustalając podstawę opodatkowania. Odmienność ta, powinna obligować ustawodawcę do wskazania sposobów określania podstawy opodatkowania przy zdarzeniach nieodpłatnych. Zasadniczo można więc wskazać na trzy podstawowe metody ustalania podstawy opodatkowania przy zdarzeniach nieodpłatnych. Pierwsza z nich odnosi się do wartości rzeczy, prawa lub świadczenia wyrażonej kwotowo przy czym posłużenie się miernikiem wartości implikuje wskazanie, czy chodzi tu o wartość obiektywną (rynkową) oraz chwili ustalania tej wartości (np. chwila zaistnienia stanu faktycznego, moment powstania obowiązku podatkowego). Drugą możliwą metodą ustalania podstawy opodatkowania przy zdarzeniach nieodpłatnych to normatywne nałożenie obowiązku ustalenia i wskazywania przez podatnika (lub strony) kwoty stanowiącej substytut ceny, która jednocześnie stanowiłaby punkt odniesienia dla obliczenia podatku. W takim przypadku to podatnik lub strony umowy nieodpłatnej w sposób subiektywny i nieskrępowany mogłyby wskazać na podstawę opodatkowania bez konieczności stosowania mierników obiektywnych taki jak wartość rynkowa świadczenia. Trzecią możliwą do zastosowania metodą jest ustawowe uregulowanie wartości danej rzeczy, świadczenia czy usługi otrzymanej nieodpłatnie. W takim przypadku ustawodawca ma możliwość określenia takiej wartości odgórnie w formie ryczału, lub poprzez inne mechanizmy pozwalające na określenie podstawy opodatkowania przy zdarzeniach nieodpłatnych.

Wymienione sposoby ustalania podstawy opodatkowania stanowią jedynie egzemplifikację możliwości w tym zakresie, przy czym ustawodawca podatkowy posiada dowolność przy ustalaniu zasad określania podstawy opodatkowania. To, czy ustawa podatkowa będzie wskazywała na konieczność ustalenia wartości rynkowej, czy też na ryczałt kwotowy nieodpłatnego przysporzenia zależeć będzie również od charakteru podatku. Inne będzie bowiem uzasadnienie dla zastosowania ryczału przy otrzymaniu dochodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia w stosunku pracowniczym, inne zaś przyjęcie ceny w porównywalnym obrocie odpłatnym jako podstawy opodatkowania przy nieodpłatnym obrocie na gruncie podatku od towarów i usług. W niniejszym rozdziale metody ustalania podstawy opodatkowania zostaną omówione według powyższego podziału.

2. Wartość nieodpłatnie otrzymanych rzeczy, praw i świadczeń

2.1. Zasady ustalania wartości zdarzeń nieodpłatnych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych

Zgodnie z ogólną regułą wyrażoną w art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f. opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody w roku podatkowym, stanowiące dodatnią różnicę między przychodami a kosztami ich uzyskania. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu dochód w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych, w tym podatku dochodowym od osób fizycznych to wartość ustalana według zasad normatywnych i nie można go utożsamiać z rzeczywistym zyskiem danego podmiotu lub dochodem rozumianym potocznie⁶⁹⁷. Ustawodawca przyjął, że przychodami są natomiast otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Z ustawy podatkowej w sposób jednoznaczny wynika, że dla prawidłowego ustalenia wysokości podstawy opodatkowania a dalej samego podatku należy ustalić wartość nieodpłatnych świadczeń, gdyż zgodnie z art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f. wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się:

- jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia - według cen stosowanych wobec innych odbiorców;
- jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione - według cen zakupu;
- jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku - według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku;
- w pozostałych przypadkach - na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Z kolei jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń, ustaloną według zasad określonych w ust. 2 lub 2a, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Tak ustalony dochód osoby fizycznej z tytułu otrzymania wartości nieodpłatnych świadczeń stanowić będzie podstawę opodatkowania. Ogólne zasady określania wartości nieodpłatnych świadczeń odwołują się w dużej mierze do cen, które zostałyby zastosowane, gdyby chodziło o umowy lub stany faktyczne o charakterze odpłatnym. Punktem odniesienia są tu

⁶⁹⁷ A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe, op.cit.*, s. 285.

inne podmioty – odbiorcy, którzy nabyliby takie samo świadczenie czy usługę w sposób odpłatny. Podatnik w zakresie art. 11 ust. 1-2, 4 u.p.d.o.f. jest zatem zobligowany do ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia według cen stosowanych w analogicznych stanach faktycznych tyle, że odpłatnych. Podobnie rzecz się ma w przypadku nieodpłatnego udostępnienia lokalu lub budynku, gdzie ustalenie dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania jest równowartość czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu takich nieruchomości. Ustalenie dochodu świadczeń częściowo odpłatnych rodzi natomiast konieczność ustalenia różnicy między wartością otrzymanych świadczeń nieodpłatnych według powyżej wskazanych zasad a odpłatnością, którą faktycznie poniósł podatnik.

W kontekście powyższego należy wyraźnie podkreślić, że tylko wtedy będzie można mówić o powstaniu obowiązku podatkowego, gdy istnieje będzie możliwość określenia wartości świadczenia nieodpłatnego⁶⁹⁸. Brak takiej możliwości będzie wykluczał powstanie dochodu a co za tym idzie także samego obowiązku podatkowego⁶⁹⁹. Wynika to już choćby z literalnej wykładni art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. która odnosi się do „otrzymania” konkretnej wartości oraz konkretnego odbiorcy świadczenia. Nie można bowiem mówić o otrzymaniu czegokolwiek bez zindywidualizowania konkretnego podmiotu i wartości przez niego otrzymywanej. Na podstawie obowiązujących przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest możliwe ustalenie przychodu (przykładowo pracownika, korzystającego ze świadczeń pracowniczych, w tym dojazdu do pracy za które pracodawca ponosi zryczałtowany koszt, gdzie nie ma możliwości ustalenia jednostkowej wartości takiego przysporzenia), polegającego na uzyskaniu samej hipotetycznej możliwości uzyskania świadczenia⁷⁰⁰. Zasluguje również na aprobatę twierdzenie, że błędem jest arytmetyczne działania polegające na podzieleniu poniesionych przez świadczącego poniesionych kosztów przez liczbę osób otrzymujących nieodpłatne świadczenie, gdyż w doktrynie prawa podatkowego za niedopuszczalne uznaje się opodatkowanie na podstawie fikcyjnego stanu rzeczy i wychodzenie poza cechy stanu faktycznego, które określa ustawa⁷⁰¹.

⁶⁹⁸ Za nieuzasadnioną należy uznać tezę wyrażoną w wyroku NSA z dnia 3 czerwca 1998 r., I SA/Ka 1719/96, gdzie wskazano, że ewentualne trudności w indywidualizacji świadczenia otrzymywanego przez pracownika ma w istocie drugorzędny charakter, nie mogący wpływać na zakres obowiązku podatkowego. W orzecznictwie sądowym zakwestionowano możliwość ustalania „uśrednionej” lub „teoretycznej” wartości przychodu (zob. wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2012 r., II FSK 1724/10).

⁶⁹⁹ W takich przypadkach zastosowanie znajdzie zasada *impossibilium nulla obligatio est*. Brak możliwości ustalenia jednego z elementów stosunku prawnopodatkowego czyni niemożliwym powstanie obowiązku podatkowego, a w konsekwencji ustalenie zobowiązania podatkowego (zob. wyroki NSA z dnia 16 września 2010 r., II FSK 1989/08; z dnia 2 grudnia 2011 r., II FSK 1531/09).

⁷⁰⁰ A. Jabłońska, *Glosa do wyroku NSA z dnia 3 listopada 2010 r. sygn. akt II FSK 1208/09*, POP, 2012, nr 4, s. 329.

⁷⁰¹ J. Pustuł, *Imprezy integracyjne a przychód z nieodpłatnych świadczeń*, PP, 2013, nr 9, s. 35; Ł. Karczyński, *Glosa do wyroku NSA z dnia 11 stycznia 2011 r. sygn. akt II FSK 1531/09*, POP, 2013, nr 2, s. 118.

Warto zauważyć, że problem braku możliwości ustalenia wysokości przychodu nie jest odosobniony i pojawia się również w przypadku zbycia nieruchomości w ramach umowy dożywocia, która stanowi specyficzny typ umowy odpłatnej. W takiej sytuacji, w dniu zawarcia umowy dożywocia nie jest znany ani okres, ani wartość dostarczanych dożywnikowi środków utrzymania, nie jest możliwe określenie wartości świadczeń przyszłych związanych z prawem dożywocia. W ustawie podatkowej brakuje przepisów, które dawałyby podstawę ustalenia przychodu z tytułu umowy dożywocia⁷⁰². W związku z tym, mimo że umowa dożywocia jest odpłatną umową, w której zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a) u.p.d.o.f. dochodzi do zbycia nieruchomości, to z uwagi na niemożliwość zastosowania przesłanek z art. 19 ust. 1-4 u.p.d.o.f. przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości w wyniku tej umowy nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych⁷⁰³. Nadto, zgodnie ze stanowiskiem NSA „Cena zakupu usługi stanowi w regulacji prawnej art. 11 ust. 2a pkt 2 p.d.f. punkt odniesienia do ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia; w tym obszarze wartością nieodpłatnego świadczenia może być wartość ustalona jako przyjęcie danej ceny zakupu, jak również inne wartości ustalane w pozytywnym odniesieniu do cen zakupu. Ustawowe sformułowanie <<według cen zakupu>>, posiada więc szersze znaczenie prawne, aniżeli miałby samodzielnie użyty termin cena zakupu”⁷⁰⁴. Ustawodawca zróżnicował zatem sposób określania przychodu inaczej w przypadku świadczeń w naturze dla których miarodajna jest ich wartość rynkowa, inaczej zaś w przypadku nieodpłatnie otrzymanych świadczeń, gdzie punktem odniesienia jest cena stosowana wobec innych podmiotów, cena zakupu lub ceny rynkowe. Wyjątkiem jest zatem równowartość czynszu przy nieodpłatnym udostępnieniu lokalu lub budynku, jednak w tym przypadku równowartość czynszu jaki przysługiwałby w przypadku najmu nieruchomości można na użytek rozważań potraktować jako synonim ceny.

Ogólne reguły ustalania wartości nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych mają na mocy art. 12 ust. 3 u.p.d.o.f. zastosowanie także w przypadku nieodpłatnie otrzymanych świadczeń pracowniczych. Użyty natomiast w art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. w odniesieniu do świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń zwrot "wartość otrzymanych", odnosi się zarówno do samego faktu uzyskania takiego świadczenia, jak i jego wielkości (wartości)⁷⁰⁵.

Również wartość nieodpłatnych świadczeń w rozumieniu art. 14 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. otrzymywanych przez osoby fizyczne w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodar-

⁷⁰² J. Stępień, *op. cit.*, s. 19.

⁷⁰³ Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2014 r., II FSK 211/12.

⁷⁰⁴ Uchwała NSA z dnia 24 października 2011 r., II FPS 7/10.

⁷⁰⁵ Postanowienie NSA z dnia 21 października 2013 r., II FSK 2797/11.

czej ustalana jest na podstawie art. 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. Wyjątkiem są wolne od opodatkowania wartości świadczeń w naturze i inne nieodpłatne świadczenia otrzymywane od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu przepisów o podatku od spadków i darowizn. Z dniem 25 listopada 2018 r. wskutek nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych rozszerzeniu uległ katalog zwolnień poprzez wprowadzenie art. 21 ust. 1 pkt 125a u.p.d.o.f. który zwalnia z podatku wartości świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń otrzymanych przez przedsiębiorstwo w spadku od osób, o których mowa w art. 3 ustawy o zarządzie sukcesyjnym⁷⁰⁶. Artykuł 11 ust. 2-2b u.p.d.o.f. stanowi ponadto podstawę do ustalenia wartości przychodów z tzw. innych źródeł, w tym wartości innych nieodpłatnych świadczeń nienależących do przychodów określonych w art. 12-14 i art. 17 u.p.d.o.f. o których mowa w art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f.

2. 2. Zasady ustalania wartości zdarzeń nieodpłatnych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie ustalania przychodu z otrzymania wartości nieodpłatnych rzeczy i praw nie stanowi powtórzenia rozwiązań obowiązujących na gruncie ustawy podatkowej dotyczącej opodatkowania osób fizycznych, co wynika z omówionej wyżej różnicy w ujęciu opodatkowania nieodpłatnie otrzymanych przysporzeń przez osoby prawne. W art. 12 ust. 5 u.p.d.o.p. mowa jest o wartości otrzymanych rzeczy lub praw, w tym otrzymanych nieodpłatnie, określanej na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania. Wartość częściowo odpłatnie nabytych rzeczy i praw zgodnie z art. 12 ust. 5a u.p.d.o.p. ustalana jest jako różnica między wartością tych rzeczy lub praw, ustaloną według zasad określonych w ust. 5 a odpłatnością ponoszoną przez podatnika.

Ustalając wartość nieodpłatnie nabytych rzeczy i praw zgodnie z powyższymi przepisami ustawy należy uwzględniać i brać pod uwagę ceny stosowane przez inne podmioty gospodarcze⁷⁰⁷. Przy czym nie mogą to być ceny stosowane w jednostkowych transakcjach, lecz powinny uwzględniać przynajmniej takie czynniki jak czas, miejsce, gatunek rzeczy i stopień jego zużycia⁷⁰⁸. W przypadku świadczeń w naturze, w tym nieodpłatnych świadczeń, ich wartość zgodnie z art. 12 ust. 6 u.p.d.o.p. ustala się:

⁷⁰⁶ Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, Dz. U. z 2018 r., poz. 1629.

⁷⁰⁷ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 lutego 2009 r., I SA/Kr 1122/08, Legalis nr 168397.

⁷⁰⁸ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 25 października 2005 r., I SA/Ke 152/05, Legalis 248959.

- jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia - według cen stosowanych wobec innych odbiorców,
- jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione - według cen zakupu,
- jeżeli przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu - w wysokości równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu,
- w pozostałych przypadkach - na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Jak zauważa się w literaturze, zasady ustalania wartości nieodpłatnie otrzymanych świadczeń są zbieżne ze sposobem ustalania wartości rynkowej przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych, z tą jednak różnicą, że art. 12 u.p.d.o.p. nie wymaga powołania przez organy podatkowe biegłego celem ustalenia wartości rynkowej rzeczy lub prawa⁷⁰⁹. Trzeba jednak zgodzić się z poglądem wskazującym w takim przypadku na potrzebę zasięgnięcia opinii biegłego posiadającego wiadomości specjalne na podstawie przepisów regulujących postępowanie podatkowe, w tym art. 197 o.p.⁷¹⁰. Samodzielna wycena wartości rynkowej przez organ podatkowy byłaby w tym przypadku niedopuszczalna.

W zakresie nieodpłatnie otrzymanych świadczeń, art. 12 ust. 6 u.p.d.o.f. przewiduje systematykę określania wartości przychodu, w sposób podobny do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W obu sytuacjach wyznacznikiem jest cena stosowana przez podatnika. Nie można jednak bagatelizować mogących pojawić się w praktyce wątpliwości w stosowaniu tego przepisu. W odniesieniu do art. 12 ust. 6 pkt 1 u.p.d.o.p. mogą one polegać między innymi na wskazaniu przez podatnika będącego osobą prawną różnych cen usług stosowanych wobec różnych kontrahentów: krajowych, zagranicznych; detalistów, hurtowników i pośredników. W tym zakresie mogą wchodzić w grę co najmniej trzy możliwości. Pierwsza z nich zakładałaby przyjęcie uśrednionej ceny stosowanej względem odbiorców. Druga sugerowałaby przyjęcie cen najwyższych, trzecia zaś przyjęcie najniższych cen stosowanych przez podatnika. Wydaje się, że najmniej uzasadnionym sposobem byłoby przyjmowanie cen średnich, albowiem cena średnia w istocie nie jest stosowana wobec żadnego kontrahenta i byłaby sprzeczna z literalnym brzmieniem ustawy. W przypadku ceny najwyższej doszłoby do interpretacji skrajnie niekorzystnej dla podatnika. W związku z tym podzie-

⁷⁰⁹ W. Nykiel, A. Mariański, *op.cit.*, s. 237.

⁷¹⁰ *Ibidem*.

lić należy pogląd o konieczności przyjęcia najniższej wartości takiego świadczenia, skutkującej powstaniem przychodu z tytułu otrzymania nieodpłatnego świadczenia w najniższej wysokości⁷¹¹.

Wartość nieodpłatnych świadczeń ustalana w oparciu o art. 12 ust. 6 pkt 4 u.p.d.o.p. niesie natomiast za sobą ryzyko konieczności dopuszczania w toku postępowań podatkowych dowodu z opinii biegłego w każdym przypadku, gdy sporne świadczenie nie mieści się w kategoriach o których mowa w art. 12 ust. 6 pkt 1 - 3 u.p.d.o.p. Niewątpliwie, uwzględnienia przy wycenie m.in. stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca świadczenia usługi lub udostępniania danej rzeczy bądź prawa wymaga nieraz wysoce specjalistycznej wiedzy posiadanej jedynie przez podmioty fachowe. Opinia biegłego sporządzana na użytek określenia prawidłowej wartości nieodpłatnego świadczenia wiąże się nie tylko z koniecznością przedłużenia postępowania, lecz również z poniesieniem przez stronę lub organ podatkowy wydatków.

Niezależnie od sposobu regulacji ustawowej, można stwierdzić istnienie problemów związanych z ustaleniem wartości niektórych świadczeń o charakterze nieodpłatnym. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że „Podnoszone w literaturze przedmiotu problemy w zakresie zasad i kryteriów ustalania wynagrodzenia za ustanowienie służebności przesyłu, nie mogą wyłączać stosowania obowiązującego przepisu prawa, który w sytuacji wystąpienia nieodpłatnego świadczenia, którego wartość stanowi przychód podatnika, nakazuje sposób ustalenia jego wartości”⁷¹². Powyższe orzeczenie, odnoszące się do zagadnienia opodatkowania dochodu uzyskanego przez przedsiębiorstwo przesyłowe z tytułu posiadania ograniczonego prawa rzeczowego w postaci służebności przesyłu jest przykładem problemów określania wartości nieodpłatnych świadczeń na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych. Nierzadko bowiem, podatnicy tego podatku będący wyspecjalizowanymi przedsiębiorstwami nie mają możliwości odniesienia lub porównania otrzymanego świadczenia do innych podmiotów lub sytuacji, gdzie świadczenie otrzymywane jest w sposób odpłatny. Cena rynkowa jako kryterium ustawowe również nie będzie w tym przypadku ułatwieniem dla ustalenia wartości, gdyż nie jest ono wartością stałą, lecz mieści się w określonym przedziale⁷¹³. Podobne wątpliwości występują w sytuacji, gdy podatnik uzyskuje poręczenie zaciągniętego kredytu lub pożyczki od więcej niż jednego poręczyciela. Za słuszne w tym przypadku należy uznać stwierdzenie, że wartość nieodpłatnego świadczenia, polegającego na bezpłatnym

⁷¹¹ *Ibidem*, s. 238.

⁷¹² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 stycznia 2011 r., I SA/Gd 1163/10.

⁷¹³ J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych, op.cit.*, s. 248.

uzyskaniu poręczenia zaciągniętego kredytu, zależy od wartości takiego kredytu, a nie od liczby poręczycieli⁷¹⁴.

Oddzielnym problemem w kontekście art. 12 ust. 6 pkt 4 u.p.d.o.p. jest ustalenie cen rynkowych w przypadku nieodpłatnie otrzymanych świadczeń przez podmioty powiązane. Wątpliwe jest bowiem stosowanie w takich przypadkach cen występujących w obrocie komercyjnym i warunkach w całości rynkowych, gdyż ceny takie nie będą w żadnym razie odzwierciedlały świadczenia usług lub udostępnienia rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku. W takich przypadkach szacowanie nieodpłatnego przychodu nie może bazować na cenach stosowanych przez podmioty komercyjne, ponieważ ze względu na odmienny rozkład ewentualnych korzyści i ryzyka, świadczenia podmiotów niepowiązanych rynkowo nie będą porównywalne do podobnych świadczeń udzielanych przed podmioty powiązane w ramach tej samej grupy kapitałowej⁷¹⁵. Wychodząc naprzeciw problemom związanym z ustaleniem wartości świadczeń nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych ustawodawca wskutek nowelizacji ustawy z dnia 1 stycznia 2005 r. dodał możliwość odpowiedniego stosowania w takich przypadkach art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p. W przypadkach, gdy wartość nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie otrzymanej rzeczy, prawa lub świadczenia znacznie odbiega od wartości rynkowej tychże, organ podatkowy wzywa strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, organ podatkowy określa wartość z uwzględnieniem opinii biegłego. Jeżeli wartość określona w ten sposób odbiega co najmniej o 33 procent od wartości wyrażonej w cenie, koszty opinii biegłego ponosi zbywający albo świadczący usługi.

Możliwość ustalenia wartości rynkowej przychodu osiągniętego nieodpłatnie w oparciu o uzasadnienie podane przez podatnika lub opinię biegłego z pewnością należy uznać za rozwiązanie pożądane, jednak nie zawsze będzie ono pomocne. Pewną sprzecznością wewnętrzną ustawy jest treść art. 12 ust. 6a u.p.d.o.p. oraz art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p. Ustalenie wartości świadczeń otrzymanych częściowo odpłatnie (stanowiących różnicę między wartością tych świadczeń, ustaloną według zasad określonych w art. 12 ust. 6, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika), winno nastąpić według cen stosowanych względem innych nabywców, cen zakupu lub cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z

⁷¹⁴ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 kwietnia 2014 r., I SA/Bk 29/14.

⁷¹⁵ J. Pustuła, *Nieodpłatne poręczenia i gwarancje – jak ustalać przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń*, PP, 2013, nr 5, s. 25.

uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia. Z kolei art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p. określa wartość rynkową jako swoisty miernik prawidłowości określenia przychodu z tytułu świadczeń nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych. Za uzasadnione w tym zakresie należy uznać stanowisko wyrażone w orzecznictwie sądowym, że analiza przepisów art. 12 ust. 6 pkt 1 i ust. 6a oraz art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p. nie daje jakichkolwiek podstaw, aby z góry wykluczyć opinię biegłego z procesu ustalania wartości świadczenia częściowo odpłatnego, stanowiącego przedmiot działalności gospodarczej świadczącego. Fakt uwzględnienia cen innych niż rynkowe, nie pozwala na ograniczenie *a priori* zastosowania art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p. wyłącznie do obowiązku wezwania stron umowy. Prawidłowe stosowanie omawianych unormowań powinno polegać na konieczności określenia wartości na podstawie cen stosowanych wobec innych kontrahentów (a nie cen rynkowych), a więc na pogodzeniu reguł wynikających z art. 12 ust. 6 pkt 1 i art. 14 u.p.d.o.p.⁷¹⁶.

W świetle omawianych przepisów ustawy podatkowej, w razie stwierdzenia przez organ podatkowy wątpliwości co do wartości nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie osiągniętego przychodu, należy wpięrcw udowodnić, że cena rzeczy, prawa lub świadczenia w znaczącym stopniu odbiega od cen rynkowych i wykazać brak uzasadnionej przyczyny ustalenia ceny poniżej wartości rynkowej⁷¹⁷. Jednocześnie trzeba mieć na uwadze konieczność oceny indywidualnie każdej transakcji, w szczególności uwzględnić konkretne okoliczności sprawy. Dotyczy to konieczności wykazania sytuacji, że podatnik miał realne możliwości uzyskania ceny wyższej od transakcyjnej. Na gruncie art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p. podanie przez podatnika przyczyny, która uzasadnia przyjęcie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, wyłącza możliwość ustalenia wartości rzeczy za pomocą opinii biegłego, ponieważ racjonalne wyjaśnienie przyczyny przyjęcia w umowie ceny niższej od rynkowej, uniemożliwia ustalenie podstaw opodatkowania według wartości rynkowej⁷¹⁸. W konsekwencji ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych daje prymat swobody ustaleń podatnika w zakresie ceny i wartości, nie obligując organu do sięgnięcia po dowód z opinii biegłego w każdym przypadku, kiedy wskazana wartość nabytej nieodpłatnie rzeczy, prawa lub świadczenia odbiega od wartości rynkowej.

⁷¹⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 kwietnia 2014 r., I SA/Gd 95/14.

⁷¹⁷ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 24 listopada 2011 r., I SA/Sz 808/11.

⁷¹⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 czerwca 2009 r., I SA/Gl 220/09.

2. 3. Zasady ustalania wartości zdarzeń nieodpłatnych w ustawie o podatku od spadków i darowizn

W przypadku rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie na podstawie jednego z tytułów określonych w art. 1 u.p.s.d., podstawa opodatkowania określania jest w oparciu o ich wartość. W art. 8 ust. 1 u.p.s.d. mowa o wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych określonej przez nabywcę, jeżeli odpowiada ona wartości rynkowej tych rzeczy i praw, a wartość praw do wkładów oszczędnościowych - w wysokości tych wkładów. Ustawa podatkowa wskazuje zatem na obowiązek określenia przez nabywcę wartości otrzymanej nieodpłatnie rzeczy lub prawa i ta wartość stanowi podstawę opodatkowania dla potrzeb podatku od spadków i darowizn, o ile odpowiada ona wartości rynkowej przedmiotu opodatkowania. Zgodnie z art. 8 ust. 3 u.p.s.d. 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. Ogólna zasada wyceny wartości rynkowej przedmiotu opodatkowania doznaje wyjątku o którym mowa w art. 8 ust. 4 u.p.s.d. Jeżeli nabywca nie określił wartości rzeczy lub praw majątkowych albo wartość określona przez niego nie odpowiada, według oceny naczelnika urzędu skarbowego wartości rynkowej, organ ten wezwie nabywcę do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej, wstępnej oceny. Jeżeli nabywca, pomimo wezwania, nie określił wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, naczelnik urzędu skarbowego dokona jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez nabywcę wyceny rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33 procent od wartości podanej przez nabywcę, koszty opinii biegłego ponosi nabywca.

Odnosząc powyższy stan prawny do nieodpłatnego nabycia rzeczy, praw majątkowych oraz stanów faktycznych skutkujących nieodpłatnym przyrostem majątku, w szczególności przypadków o których mowa w art. 1 ust. 1 i art. 1a u.p.s.d., należy podkreślić, że podstawą opodatkowania zgodnie z art. 7 ust. 1 u.p.s.d. będzie zawsze czysta wartość, a więc uwzględniająca długi i ciężary obciążające nabywcę. Słuszne jest stwierdzenie, że odliczenie długów i ciężarów od wartości nabytej rzeczy lub prawa majątkowego nie może być traktowane jako ulga lub zwolnienie podatkowe, gdyż jest to w istocie element konstrukcyjny podatku od spadków i darowizn⁷¹⁹

⁷¹⁹ S. Babiaryz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2019, s. 639.

Samodzielne określenie przez podatnika wartości rzeczy lub praw otrzymanych w drodze spadku, darowizny lub pod innym tytułem darmym o którym mowa w ustawie o podatku od spadków i darowizn z pozoru jedynie nie powinno budzić większych wątpliwości. Jeżeli bowiem to podatek ma określić wartość nabytej rzeczy lub prawa i wskazać ją organowi we właściwej deklaracji, to jeśli w ocenie organu nie odbiega ona od wartości rynkowej, brak jest pola sporu i trudności interpretacyjnych. Organ podatkowy w takiej sytuacji nie określa we własnym zakresie lub przy udziale biegłego prawidłowej podstawy opodatkowania, a poprzestaje na informacji pochodzącej od podatnika.

Istotne problemy z punktu widzenia określenia prawidłowej wartości oraz podstawy opodatkowania w przypadkach nieodpłatnego nabycia własności rzeczy lub praw lub nieodpłatnego przyrostu majątku do których zastosowanie znajdzie ustawa o podatku od spadków i darowizn mogą ujawnić przy konieczności uwzględnienia w tejże wartości okoliczności ustawowych, a więc: 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. W przeciwieństwie do wartości rzeczy lub praw, których obrotem zajmuje się podatek będący przedsiębiorcą, posiadający doświadczenie oraz porównanie wartości obrotu odpłatnego, który stanowi swoisty punkt odniesienia dla transakcji nieodpłatnych, podatek, który otrzymuje jednorazowo i incydentalnie, w drodze darowizny lub w inny nieodpłatny sposób określoną rzecz może nie posiadać możliwości uwzględnienia przy określeniu tejże wartości okoliczności o których mowa w ustawie. Jednocześnie trzeba zauważyć, że ustawa podatkowa w żaden sposób nie upoważnia podatnika do scedowania obowiązku określenia wartości od razu na organ podatkowy, gdyż ten przejmuje kompetencję o której mowa w art. 8 ust. 4 u.p.s.d. dopiero w chwili, gdy podatek w ogóle – pomimo wezwania organu – takiej wartości nie określi lub wskazana przez niego wartość nie odpowiada realiom rynkowym. Trzeba zatem dostrzec nierzadko występujące w praktyce na tym tle zagrożenia, które pojawiają się w chwili złożenia deklaracji i wskazania wartości rzeczy w oparciu o kryteria, które w istocie, w wielu przypadkach wymagają posiadania wiedzy, doświadczenia lub wszechstronnych informacji takich jak ceny stosowane w obrocie gospodarczym rzeczami tego samego rodzaju. Zagrożenie to polega na tym, że podanie wartości zaniżonej, zaakceptowanej następnie przez organ, w istotny sposób może uniemożliwić późniejszą zmianę wydanej decyzji w trybach nadzwyczajnych postępowania podatkowego, w przypadku ujawnienia się okoliczności, które podadzą w wątpliwość wskazaną przez podatnika wartość dla potrzeb wymiaru podatku. W judykaturze wyrażono pogląd, że nie stanowi nowej okoliczności faktycznej, w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 o.p., wycena nieruchomości dokonana przez biegłych w sprawie opłaty skarbowej, odmienna od

wartości zaaprobowanej przez podatnika w sprawie podatku od darowizn⁷²⁰. Zdaniem NSA „Wartość nieruchomości jest kwestą ocenną, i w odróżnieniu od stałych elementów, takich jak powierzchnia, położenie, czy składniki rzeczowe, nie stanowi obiektywnie istniejącego faktu. Nie można więc w tym przypadku mówić o ujawnieniu nowej okoliczności, lecz tylko o odmiennej ocenie tego samego stanu faktycznego”. Nie tylko odmienne ustalenia – choćby wynikające z pozyskanych informacji lub sporządzonych opinii prywatnych - nie doprowadzą do zmiany przyjętej wartości dla celów wymiaru podatku od spadków i darowizn, lecz również wynik innych postępowań, w tym sądowych, pozostanie bez wpływu na treść decyzji. Ustalenie innej, nawet znacząco niższej wartości nabytej nieodpłatnie rzeczy lub prawa w toku postępowania o dział spadku nie wpłynie na zmianę decyzji ustalającej wysokość podatku⁷²¹.

2. 4. Zasady ustalania wartości zdarzeń nieodpłatnych w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych

Zgodnie z ustawą o podatku od czynności cywilnoprawnych podstawą opodatkowania przy dokonaniu umowy darowizny, w części dotyczącej przejścia przez obdarowanego długów i ciężarów albo zobowiązań darczyńcy jest ich wartość rynkowa. Artykuł 7 ust. 1 u.p.s.d. zawiera ogólną zasadę określającą podstawę opodatkowania w podatku od spadków i darowizn, w każdym przypadku nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, którą stanowi ”wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów, tzw. czysta wartość”. Opodatkowanie umowy darowizny w ustawowo określonym zakresie jest zatem jedynym przypadkiem opodatkowania czynności nazwanej o charakterze nieodpłatnym na gruncie ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Poza umową darowizny, także w przypadku zniesienia współwłasności lub działu spadku może dojść do nabycia praw ponad posiadany udział w rzeczy wspólnej. W takim przypadku podstawą opodatkowania będzie wartość rynkowa rzeczy lub praw majątkowych nabytych ponad ten udział. Jak zauważa się, w takim przypadku proces określenia wartości następował będzie dwuetapowo. W pierwszej kolejności należy bowiem ustalić wartość rynkową udziału we własności lub spadku, następnie zaś ustala się wartość rynkową rzeczy lub prawa majątkowego nabytego w związku ze zniesieniem współwłasności lub działem spadku. Jeżeli wartość rynkowa rzeczy lub

⁷²⁰ Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2017 r., II FSK 931/15.

⁷²¹ Zgodnie z wyrokiem WSA w Gdańsku z dnia 15 grudnia 2006 r., I SA/Gd 287/06, „Sprawa działu spadku, nie ma związku z prowadzonym postępowaniem w sprawie wymiaru podatku od spadku”. Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 22 grudnia 1998 r., I SA/Lu 1291/97, LEX nr 39682, podatkwowi od spadków i darowizn podlega bowiem nabycie własności w drodze spadku, co następuje w chwili śmierci spadkodawcy.

prawa majątkowego jest wyższa od wartości rynkowej udziału we własności lub spadku, powstaje obowiązek podatkowy. W art. 6 ust. 1 pkt 5 u.p.c.c., dotyczącym podstawy opodatkowania, nie chodzi jednak o sytuację faktyczną, gdy następuje wzbogacenie osoby, która nabyła rzecz lub prawo ponad swój udział we współwłasności. Regulacja ta, podobnie jak art. 1 ust. 1 pkt 1 lit. f) u.p.c.c. nie stanowi o wzbogaceniu, lecz o czynności cywilnoprawnej, która w tym przypadku ma charakter odpłatny. Nie każda czynność cywilnoprawna o charakterze odpłatnym prowadzi do wzbogacenia jednej ze stron, czyli wzrostu wartości jej majątku⁷²². Należy zaznaczyć, że w przypadku umowy o zniesieniu współwłasności, podatek dotyczy samej czynności prawnej a nie ewentualnego wzbogacenia się w wyniku jej dokonania.

Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 6 ust. 2 u.p.c.c. wartość rynkową przedmiotu czynności cywilnoprawnych 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 dokonania tej czynności, bez odliczania długów i ciężarów. Przepis art. 6 ust. 2 u.p.c.c. nie różnicuje, jakie długi i ciężary nie mogą być odliczane od wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnej, stąd należy uznać, że pojęcie to odnosi się do wszystkich długów i ciężarów⁷²³.

3. Cena nabycia nieodpłatnie przekazanych towarów i świadczenia nieodpłatnych usług

3. 1. Zasady ustalania podstawy opodatkowania nieodpłatnej dostawy towarów i świadczenia usług w ustawie o podatku od towarów i usług

Jak omówiono w rozdziale trzecim, przedmiotem opodatkowania podatkiem od towarów i usług są dostawy towarów oraz świadczenia usług o charakterze odpłatnym. W takich przypadkach podstawą opodatkowania, z wyjątkami określonymi w ustawie, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. Podstawa opodatkowania o której mowa w art. 29a u.p.t.u. obejmuje podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku oraz koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

⁷²² P. Szymczyk, *Zniesienie współwłasności nieruchomości – podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych (cz. II)*, *Nieruchomości*, 2018, nr 3, s. 19.

⁷²³ *Ibidem*.

Tak określona podstawa opodatkowania, nawiązująca wprost do zapłaty, a więc tego co otrzymuje za wykonaną dostawę towarów lub świadczenie usług podatnik, łączy się w sposób bezpośredni z elementem odpłatności, który na gruncie podatku VAT ma charakter pierwszoplanowy. W obowiązującym stanie prawnym ustawodawca wskazuje zatem na podstawę opodatkowania jaką jest zapłata, a więc świadczenie wzajemne bez względu na jej ekwiwalentność, wartość bądź cenę rynkową⁷²⁴. Należy zaznaczyć, że w orzecznictwie TSUE między innymi w wyroku z dnia 23 listopada 1988 r. w sprawie *Naturally Yours Cosmetics Limited v. Commissioners of Customs and Excise*⁷²⁵ wyrażony został pogląd, że podstawą opodatkowania VAT jest kwota należna z tytułu sprzedaży, a wynagrodzenie musi dać wyrazić się w formie pieniężnej oraz jest wartością subiektywną, gdyż podstawę opodatkowania stanowi wynagrodzenie (cena) rzeczywiście otrzymane (należne), a nie wartość oszacowana według kryteriów obiektywnych, poza szczególnie określonymi, szczególnymi przypadkami dotyczącymi transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi⁷²⁶. W związku z tym, sprzedaż za ceny symboliczne, również dokonywane w ramach kampanii promocyjnych podmiotów gospodarczych, nie mogą być potraktowane jako nieodpłatne dostawy towarów. W dalszej kolejności cena stanowiąca na gruncie ustawy podatkowej zapłatę, powiększona o ewentualne elementy określone w art. 29a ust. 6 u.p.t.u. stanowić będzie podstawę opodatkowania czynności odpłatnych. Jakakolwiek zapłata stanowić będzie o odpłatnym charakterze czynności. Ustalenie prawidłowej podstawy opodatkowania – poza nielicznymi sytuacjami, gdzie podatnik będzie musiał w ramach zapłaty uwzględnić, kwoty obniżające lub podwyższające jej wysokość – nie będzie powodowało trudności. Zapłata wyrażona i otrzymana w konkretnym świadczeniu pieniężnym będzie stanowiła podstawę do obliczenia podatku należnego.

Obecnie funkcjonujące rozwiązania krajowe są zbieżne z treścią Dyrektywy 2006/112/WE, która w art. 73 wskazuje, że w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia. Krajowa implementacja stanowi zatem wierne odwzorowanie rozwiązań przyjętych na poziomie unijnym. Nie można jednak pominąć i bagatelizować znaczenia czynności nieodpłatnych, które podlegają opodatkowaniu zarówno na płaszczyź-

⁷²⁴ J. Zubrzycki, *op.cit.*, s. 25. Autor wskazuje na niesłuszne utożsamianie odpłatności czynności opodatkowanych na gruncie podatku od towarów i usług z ekwiwalentnością.

⁷²⁵ C-230/87.

⁷²⁶ P. Skorupa, *Opodatkowanie VAT nieodpłatnych wydań towarów – czy zmiany w VAT ograniczą kampanie promocyjne?* (2), PP, 2012, nr 1, s. 15.

nie prawa unijnego i krajowego oraz zostały zrównane w skutkach podatkowych z czynnościami o charakterze odpłatnym. W takich przypadkach, przy ustalaniu podstawy opodatkowania nie będzie można posłużyć się odniesieniem do zapłaty. Odwołując się w pierwszej kolejności do Dyrektywy 2006/112/WE należy wskazać, że będą to następujące sytuacje:

- wykorzystanie lub przekazanie towarów stanowiących część majątku przedsiębiorstwa podatnika lub zatrzymywanie towarów przez podatnika lub jego następców prawnych w przypadku zaprzestania prowadzenia przez niego działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu (art. 74);
- w przypadku świadczenia usług, o których mowa w art. 26, gdy towary stanowiące część majątku przedsiębiorstwa używane są do celów prywatnych lub usługi są świadczone nieodpłatnie (art. 75).

W pierwszym przypadku podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów lub towarów podobnych lub, w przypadku braku ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie, gdy ma miejsce wykorzystanie, przekazanie lub zatrzymanie tych towarów⁷²⁷. W przypadku usług podstawę opodatkowania stanowi całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie tych usług. Polska ustawa o podatku od towarów i usług, w szczególności art. 29a ust. 2 u.p.t.u. zdaje się *prima facie* nie odbiegać od zasad ustalania podstawy opodatkowania wyrażonych w Dyrektywie 2006/112/WE przy opodatkowanych czynnościach nieodpłatnych oraz obowiązującego przed 1 stycznia 2014 r. art. 29 ust. 10. Tym niemniej należy zauważyć różnice w tym zakresie. Przy opodatkowaniu towarów przekazanych nieodpłatnie (art. 7 ust. 2 u.p.t.u.) podstawą opodatkowania jest zgodnie z art. 29a ust. 2 u.p.t.u. cena nabycia towarów lub towarów podobnych, a gdy cena nabycia nie istnieje, koszt wytworzenia określony w momencie dostawy tych towarów. Słusznie zwraca się uwagę, że w uprzednio obowiązującym art. 29 ust. 10 u.p.t.u. przy ustalaniu podstawy opodatkowania nieodpłatnej dostawy towarów, mowa była wprost o cenie nabycia bez podatku, podczas, gdy art. 29a ust. 2 u.p.t.u. takiego odniesienia nie zawiera⁷²⁸. Fakt literalnej zmiany nie powinien jednak wpływać na sposób ustalanie podstawy opodatkowania w tym zakresie, jeżeli weźmie się pod uwagę definicję pojęć ceny nabycia i kosztu wytworzenia, obowiązujących na gruncie ustaw o podatkach dochodowych, w szczególności art. 16g ust. 3 i 4 u.p.d.o.p. oraz art. 22g ust. 3 i 4 u.p.d.o.f., gdzie przyjmuje się, że kwotę należną zbywcy (wartość wytworzenia) pomniejsza się o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługują

⁷²⁷ R. Lipniewicz, *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 118.

⁷²⁸ T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 650.

je obniżenie kwoty podatku należnego o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Drugą różnicą normatywną w zakresie ustalania podstawy opodatkowania czynności nieodpłatnych, zrównanych z odpłatnymi jest obowiązujące przed 1 stycznia 2014 r. odniesienie jedynie do ceny nabycia przekazywanych towarów. W aktualnym stanie prawnym jako podstawę opodatkowania przyjmuje się cenę nabycia tych towarów lub towarów podobnych, jednak ustawa nie wskazuje, kiedy stosuje się ceny towarów podobnych. Zgodzić należy się, że dla określenia podstawy opodatkowania w przypadku przekazywanego nieodpłatnie towaru, który nie został przez podatnika wytworzony, lecz nabyty, podatek jako podstawę opodatkowania powinien przyjąć cenę nabycia przekazywanego towaru. W przypadkach, gdy przedmiotem przekazania są rzeczy oznaczone co do gatunku, które zostały nabyte w różnym czasie bądź w różnych ilościach i brak jest możliwości ustalenia ceny nabycia przekazywanego towaru podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów podobnych⁷²⁹. Poza wymienionymi – niewielkimi skądinąd różnicami – należy stwierdzić, że zmiana legislacyjna wprowadzająca w życie z dniem 1 stycznia 2014 r. art. 29a ust. 2 u.p.t.u. stanowi dostosowanie regulacji polskich do przepisów art. 74 Dyrektywy 2006/112/WE w zakresie ustalania podstawy opodatkowania nieodpłatnej dostawy towarów.

Z kolei ustalenie podstawy opodatkowania przy usługach świadczonych nieodpłatnie oraz na cele osobiste podmiotów o których mowa w art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. oparte zostało o koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika. W przypadku art. 29a ust. 5 u.p.t.u. trzeba zauważyć, że jego literalna treść nie uwzględnia przypadku, gdy dochodzi do użycia towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż prowadzona działalność gospodarcza, w tym do celów osobistych podatnika lub jego pracowników o których mowa w art. 8 ust. 2 u.p.t.u. Trudno bowiem mówić o koszcie świadczenia usług przy użyciu towarów wchodzących w skład przedsiębiorstwa. Należałoby zatem postulować przyjęcie w tym zakresie innego miernika. Niezależnie od powyższego, podstawa opodatkowania nieodpłatnie świadczonych usług została implementowana w sposób prawidłowy i uwzględnia treść art. 75 Dyrektywy 2006/112/WE.

Podstawą opodatkowania nieodpłatnego świadczenia usług jest koszt usług poniesiony przez podatnika. Ustawa o podatku od towarów i usług nie precyzuje, co należy rozumieć pod pojęciem kosztu świadczenia usługi. Stosując wykładnię celowościową wskazanego przepisu należy jednak uznać, że podstawa opodatkowania nieodpłatnego świadczenia usługi powinna być jak najbliższa rzeczywistemu kosztowi jej wyświadczenia⁷³⁰. W związku z tym, istotny jest faktycznie poniesiony

⁷²⁹ *Ibidem*.

⁷³⁰ Interpretacja indywidualna z dnia 15 lutego 2016 r., nr ITPP3/4512-730/15/AP.

koszt świadczenia usług jako wszelkie wydatki poniesione przez podatnika, a nie cena rynkowa lub wartość rynkowa świadczonej nieodpłatnie usługi⁷³¹. Należy w tym miejscu dokonać wyraźnego odróżnienia kosztu świadczenia usługi od wartości świadczenia. Wartość świadczenia nieodpłatnego o której była mowa wyżej, ustalana jest bowiem na podstawie kryteriów ustawowych, wyznaczających kierunek jej określenia i odwołuje się nierzadko do elementów zewnętrznych takich jak ceny rynkowe. W przypadku kosztu świadczenia przy usługach świadczonych nieodpłatnie ustalenie podstawy opodatkowania sprowadzać się będzie do uwzględnienia jedynie faktycznie poniesionych przez podatnika kosztów. Inaczej mówiąc, koszt nieodpłatnego świadczenia oraz wartość nieodpłatnego świadczenia mogą się istotnie różnić, a pojęć tych nie należy utożsamiać.

Przy rozważaniach dotyczących podstawy opodatkowania nieodpłatnego świadczenia usługi trzeba zaznaczyć, że także przekazanie w formie umowy darowizny określonego prawa skutkuje opodatkowaniem na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.t.u. Wynika to z art. 2 pkt 6 u.p.t.u. zgodnie z którym towarami są rzeczy i ich części, a także wszelkie postacie energii. Natomiast art. 8 ust. 1 pkt 1 ustawy stanowi, że przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, niestanowiące dostawy towarów, w tym również przeniesienie prawa do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej. W związku z powyższym, dokonanie w jakiegokolwiek nieodpłatnej umowie, niezależnie od jej formy, przekazania praw, w tym praw własności intelektualnej powinno zostać uznane na gruncie prawa podatkowego za nieodpłatne świadczenie usług. Ustalając podstawę opodatkowania usługi polegającej na nieodpłatnym przekazaniu przez podatnika określonego prawa należy z kolei wziąć pod uwagę wyłącznie koszty faktycznie poniesione na nabycie prawa. W takim przypadku, podstawa opodatkowania nie powinna natomiast obejmować kosztów poniesionych, w związku z samą umową przekazania prawa, to jest kosztów towarzyszących dokonaniu darowizny (np. koszty usług doradczych, koszty sporządzenia aktu notarialnego, koszty wyceny znaku towarowego przez rzeczoznawcę)⁷³².

W odniesieniu do czynności opodatkowanych na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług na prawidłowe ustalenie podstawy opodatkowania świadczonych nieodpłatnie usług, bądź nieodpłatnej dostawy towaru mogą wpływać także otrzymane przez podatnika dotacje, subwencje oraz dopłaty o podobnym charakterze, mające bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, które według zasady określonej w art. 29a ust. 1 u.p.t.u.

⁷³¹ A. Strocka, *Nieodpłatne korzystanie z rzeczy na podstawie umowy użyczenia a podatek od towarów i usług*, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, 2020, nr 3, s. 70.

⁷³² *Ibidem*.

stanowią część zapłaty stanowiącej podstawę opodatkowania. Dla uznania, że dotacja zwiększa podstawę opodatkowania koniecznym jest stwierdzenie, że jest ona dokonywana w celu sfinansowania konkretnej czynności opodatkowanej, a więc, że odpowiada całości lub części wynagrodzenia z tytułu tej czynności, czyli jest związana z konkretnie oznaczoną dostawą lub usługą⁷³³. Regulacja art. 29a ust. 1 u.p.t.u. daje podstawę do stwierdzenia, że otrzymana dotacja nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jeżeli brak jest elementu bezpośredniego związku dotacji z ceną konkretnej, świadczonej usługi rozumianego jako możliwość alokacji dotacji w cenie usługi. Jeżeli sposób kalkulacji dotacji związany jest z ceną jednostkową usługi jedynie pośrednio lub kalkulacja dotacji oderwana jest całkowicie od ceny jakiegokolwiek usługi świadczonej przez podatnika, dotacja nie wchodzi w skład podstawy opodatkowania.

3. 2. Zasady ustalania podstawy opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych w ustawie o podatku akcyzowym

Ustawa o podatku akcyzowym w sposób zróżnicowany określa sposoby ustalania podstawy opodatkowania w stosunku do poszczególnych wyrobów co uzasadnione jest faktem specyfiki wyrobów akcyzowych, w tym wyrobów energetycznych i energii elektrycznej, napojów alkoholowych i wyrobów tytoniowych oraz samochodów osobowych. Jednolite ujęcie sposobu ustalania podstawy opodatkowania jest tu zatem niemożliwe. Ustawodawca posłużył się zatem w przeważającej mierze metodami ilościowymi (objętość, ilość sztuk, własności fizyczne wyrażone między innymi tzw. wartością opałową) oraz ceną sprzedaży. W odróżnieniu od podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług, ustawa o podatku akcyzowym nie zawiera natomiast odrębnych norm określających podstawę opodatkowania w przypadku nieodpłatnego obrót wyrobami akcyzowymi. Wyjątkiem jest nabycie, import lub wykonanie innej czynności podatkowej dotyczącej samochodów osobowych. Zgodnie z art. 104 ust. 7 u.p.a. jeżeli nie można określić kwot, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2 (kwoty należnej do zapłaty), w szczególności w przypadku darowizny samochodu osobowego, za podstawę opodatkowania przyjmuje się średnią wartość rynkową samochodu osobowego na rynku krajowym, pomniejszoną o kwotę podatku od towarów i usług oraz o kwotę akcyzy. Jest to szczególny przypadek w ustawie, gdzie podstawa opodatkowania ustalana jest na podstawie średnich wartości rynkowych. Ustawodawca w sposób wyraźny podkreślił, że ten sposób określania podstawy opodatkowania ma zastosowanie do darowizny a więc czynności nieodpłatnej, w której nie występuje element zapłaty.

⁷³³ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 grudnia 2017 r., I SA/Lu 949/17.

4. Ryczałtowe określenie wartości nieodpłatnego przysporzenia

Wartość nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń o których mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f. otrzymywanych przez pracowników w ramach umowy o pracę określana jest zasadniczo na podstawie omówionych wyżej zasad wynikających z art. 11 ust. 2 i 2a u.p.d.o.f. Z dniem 1 stycznia 2015 r. weszły w życie zasady opodatkowania jednej z kategorii nieodpłatnych świadczeń, odmiennie regulujących sposób ich opodatkowania⁷³⁴. W myśl art. 12 ust. 2a – 2c u.p.d.o.f. do wykorzystywania przez pracowników samochodu służbowego dla celów prywatnych znajdują zastosowanie przepisy określające w sposób ryczałtowy wartość świadczenia. Uzasadnieniem dla odstąpienia w tym przypadku od reguł ogólnych opodatkowania nieodpłatnych świadczeń, w szczególności sposobu określania ich wartości, były istotne problemy z określeniem tejże wartości w sytuacjach, gdy pracownik korzystając z pojazdu służbowego wykorzystywał go także w celach prywatnych, bądź na użytek niezwiązany z wykonywaniem obowiązków pracowniczych. Przed dniem 1 stycznia 2015 r. nie budził wątpliwości fakt, że mieszane wykorzystywanie pojazdu służbowego przez pracownika stanowi dla niego przychód w postaci nieodpłatnego świadczenia, ewentualnie częściowo odpłatnego, gdy był on zobowiązany do poniesienia kosztów w niepełnym zakresie. Istotnym problemem było jednak ustalenie wartości takiego świadczenia, a dalej podstawy opodatkowania. Po wyroku TK z dnia 8 lipca 2014 r. powstały wątpliwości, czy brak możliwości precyzyjnego określenia wartości nieodpłatnego świadczenia może skutkować równocześnie brakiem powstania obowiązku podatkowego⁷³⁵. Jedynie częściowo uzasadnione było w poprzednim stanie prawnym sięganie do cen wynajmu samochodów jako podstawy określenia wartości przychodu, bowiem niejednokrotnie świadczenie otrzymywane od pracodawcy obejmowało nie tylko samo korzystanie z pojazdu, lecz także pokrycie kosztów paliwa oraz kosztów eksploatacyjnych. Wobec powstałych wątpliwości, ustawodawca w przypadku wykorzystywania samochodów służbowych do celów prywatnych przyjął odmienny sposób ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia polegający na ryczałtowym określeniu przychodu. Zgodnie z art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ustala się w wysokości:

- 250 zł miesięcznie - dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm³.
- 400 zł miesięcznie - dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm³.

⁷³⁴ Ustawa z dnia 7 listopada 2014 r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej, Dz. U. 2014, poz. 1662.

⁷³⁵ K 7/13, Dz. U. z 2014 r., poz. 947.

Jednocześnie w przypadku częściowego ponoszenia przez pracownika kosztów użytkowania samochodu jego przychodem jest jedynie różnica pomiędzy wartością określoną w art. 12 ust. 2a albo ust. 2b i ponoszona odpłatnością. Wykorzystywanie samochodu służbowego do celów prywatnych przez część miesiąca skutkuje ustaleniem wartości świadczenia za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 kwot określonych w ust. 2a.

Z perspektywy kilku lat obowiązywania nowego modelu określania wartości nieodpłatnego świadczenia w postaci prywatnego wykorzystywania samochodu służbowego można wskazać na kilka wniosków. W pierwszej kolejności zauważyć trzeba, że zastosowanie ryczałtu z pewnością ułatwiło podatnikom określanie wysokości przychodu pracownika z tego źródła i w istotny sposób wyeliminowało ryzyko wadliwego jego ewidencjonowania. Ryczałtowe określenie wartości nieodpłatnego świadczenia spowodowało, że wartość uzyskanego przez pracownika przychodu z tytułu używania samochodu służbowego do celów prywatnych doliczana jest do innych przychodów uzyskanych przez pracownika w danym miesiącu, zaś od łącznej kwoty przychodu płatnik ma obowiązek obliczyć, pobrać i odprowadzić zaliczkę na podatek dochodowy według zasad określonych w przepisach art. 32 i art. 38 u.p.d.o.f. Drugim wnioskiem jaki należy wyprowadzić już tylko z literalnej wykładni przedmiotowych przepisów jest wąskie ujęcie ryczałtowego sposobu określania wartości nieodpłatnego świadczenia, albowiem art. 12 ust. 2a – 2c u.p.d.o.f. odnosi się wyłącznie do przychodów ze stosunku pracy. W innych przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych brak jest szczególnych uregulowań dotyczących określania wartości świadczenia z tytułu wykorzystywania samochodów służbowych do celów prywatnych przez użytkowników, którzy nie są pracownikami, przykładowo zatrudnionych na podstawie umowy zlecenia czy kontraktu menedżerskiego. W związku z powyższym, osoby fizyczne współpracujące z danym podmiotem na podstawie umów cywilnoprawnych lub pełniące funkcje w jego organach na podstawie powołania powinny mieć ustalaną wartość świadczenia z tytułu prywatnego wykorzystywania samochodów służbowych według zasad przewidzianych w art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f.⁷³⁶. Wydaje się zatem, że nie należy oczekiwać w niedługim czasie rozszerzenia ryczałtowego sposobu określania wartości innych świadczeń nieodpłatnych jak chociażby dojazdy pracowników do pracy, szkolenia, kształcenia, imprezy integracyjne z uwagi na zróżnicowany charakter tychże świadczeń, czy też włączenia w katalog podmiotów uprawnionych do wykorzystywania art. 12 ust. 2a i n. u.p.d.o.f. także osób wykonujących pracę na podstawie umów cywilnoprawnych.

⁷³⁶ M. Kaniewska-Środecka, *Samochody służbowe wykorzystywane do celów prywatnych a podatki dochodowe*, PP, 2015, nr 7, s. 35.

Trzecim – skądinąd zapewne nieoczekiwanym przez ustawodawcę – skutkiem nowelizacji ustawy podatkowej było powstanie narastających z upływem lat wątpliwości, czy wartość nieodpłatnego świadczenia w postaci wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych obejmuje wyłącznie samo udostępnienie przez pracodawcę pojazdu, czy też wartość ta powinna uwzględniać także dodatkowe wydatki ponoszone przez pracownika takie jak koszty paliwa. Początkowe stanowisko organów podatkowych i interpretacyjnych wskazywało, że nieodpłatne świadczenie pracodawcy polegające na umożliwieniu wykorzystania paliwa zakupionego przez pracodawcę do celów prywatnych jest odrębnym świadczeniem, którego wartość należy określić stosując cenę zakupu paliwa poniesioną przez pracodawcę, zgodnie z dyspozycją art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f. Jeżeli zatem pracownik zużywa nieodpłatnie służbowe paliwo do celów prywatnych, to powstanie u niego z tego tytułu przychód do opodatkowania ustalony w oparciu o cenę zakupu tego paliwa⁷³⁷. Zdaniem organów inne wydatki zawierające m.in. opłaty związane z utrzymaniem i ogólnym użytkowaniem samochodu takie jak ubezpieczenie, wymiana opon, bieżące naprawy, materiały eksploatacyjne, przeglądy okresowe, wymiana oleju i innych płynów oraz zużywających się części w wyniku korzystania z pojazdu, które zakład pracy – jako właściciel samochodu – musi ponieść, aby samochód był sprawny i mógł uczestniczyć w ruchu drogowym mieściły się w świadczeniu nieodpłatnego wykorzystywania pojazdu⁷³⁸. Wobec zaistniałych rozbieżności między stanowiskiem organów podatkowych a podatników, w szczególności płatników będących pracodawcami zapadły liczne rozstrzygnięcia sądów administracyjnych. W orzeczeniach tych, Naczelny Sąd Administracyjny przyjął inny niż organy podatkowe sposób wykładni art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. uznając, że ryczałtowa wartość świadczenia nieodpłatnego, ustalona w powołanej normie obejmuje również świadczenie na rzecz pracownika polegające na zapewnieniu paliwa do samochodu służbowego wykorzystywanego w celach prywatnych⁷³⁹. Rozwijając przyjęte w orzecznictwie sądowym stanowisko podkreślano, że udostępnienie pracownikowi przez pracodawcę do używania samochodu służbowego do celów prywatnych, obejmuje zapewnienie możliwości prawidłowego używania, a więc także ponoszenie wszystkich niezbędnych wydatków. Nie ma żadnego uzasadnienia, aby jeden rodzaj tych wydatków – jakim są wydatki na paliwo – uznać za stanowiące odrębne świadczenie⁷⁴⁰.

Mając powyższe na uwadze można stwierdzić, że orzecznictwo sądowe dość jednolicie przyjęło szeroką interpretację pojęcia „wykorzystywania” pojazdu. Jak słusznie wskazano w wyro-

⁷³⁷ Interpretacja indywidualna z dnia 19 stycznia 2017 r., nr 3063-ILPB1-1.4511.317.2016.1.PP.

⁷³⁸ Interpretacja indywidualna z dnia 12 października 2016 r., nr IBPB-2-2/4511-680/16-1/MMA.

⁷³⁹ Wyrok NSA z dnia 27 września 2018 r., II FSK 2430/16.

⁷⁴⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 marca 2018 r., III SA/Wa 949/17.

ku WSA w Gliwicach „Brzmienie art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. w pełni uzasadnia zatem wykładnię, iż wartość przychodu z tytułu użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych obejmuje również udostępnienie danemu pracownikowi paliwa, które nie stanowi w żadnym razie odrębnego nieodpłatnego świadczenia. Otrzymanym świadczeniem jest "wykorzystywanie samochodu służbowego do celów prywatnych". Prawodawca jednakże nie precyzuje i nie definiuje ściśle co mieści się pod pojęciem "wykorzystywanie". Nie ma żadnego uzasadnienia, aby jeden rodzaj wydatków jakim są wydatki na paliwo uznać za stanowiące odrębne świadczenie. Na takie rozumienie przepisu wskazuje także przyjęta przez ustawodawcę konstrukcja określania wysokości ryczału, który powinien zrekompensować całość wydatków poniesionych w związku z wykorzystywaniem samochodu służbowego do celów prywatnych. Został on mianowicie powiązany z pojemnością silnika samochodu tj. odpowiednio dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm³ jest to kwota 250 zł miesięcznie, a dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm³ - 400 zł miesięcznie. Jest to parametr warunkujący w pierwszej kolejności zużycie paliwa. Natomiast jego wpływ na wysokość innych kosztów eksploatacyjnych jest znikomy”⁷⁴¹.

5. Nabycie rzeczy, praw lub świadczeń poniżej ich wartości lub ceny rynkowej jako kryterium uznania zdarzenia za nieodpłatne

Mając na uwadze omówione wyżej obowiązujące normy ustalania podstawy opodatkowania w przypadku zdarzeń nieodpłatnych, odnoszące się do wartości, ceny i ryczału należy postawić pytanie o prawnopodatkowe skutki odstępowania od cen rynkowych lub wartości rynkowej przy zdarzeniach gospodarczych (czynnościach prawnych), które w ocenie stron posiadają charakter odpłatny, natomiast z punktu widzenia oceny wartości wzajemnych świadczeń powstaje uzasadniona wątpliwość co do ekwiwalentności świadczeń.

W przypadku braku sporu co do nieodpłatnego charakteru otrzymania rzeczy, prawa lub świadczenia bądź też nieodpłatnego przyrostu majątku zastosowanie znajdą normy omówione w niniejszym rozdziale. Inaczej będzie w przypadku, gdy strony dokonują czynności prawnej lub innego przysporzenia skutkującego powstaniem obowiązku podatkowego, gdzie odpłata będzie ukształtowana poniżej wartości (cen) rynkowych. Nie sposób odmówić tu prawa ingerencji organu podatkowego w celu wyjaśnienia takiego stanu rzeczy. Kwestią sporną jest jednak możliwość uznania wbrew intencjom stron, że czynność odpłatna ma w istocie charakter nieodpłatny (ewentualnie

⁷⁴¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 października 2017 r., I SA/GI 870/17.

częściowo odpłatny), albowiem świadczenie jednej ze stron kształtuje się poniżej wartości świadczenia drugiej strony. Jak wynika z omówionych już regulacji nawet symboliczna zapłata za dostawę towarów lub świadczenie usług nie wpłynie na uznanie transakcji dostawy lub świadczenia usług za nieodpłatne na gruncie podatku od towarów i usług i to niezależnie od wartości świadczeń stron. Wynika to z faktu, że na gruncie prawa krajowego i unijnego nie wyróżnia się czynności częściowo odpłatnych w VAT⁷⁴². Słusznie zwraca się uwagę, że z odpłatnością mamy do czynienia, gdy usługa jest wykonywana za zapłatą wynagrodzenia i to niezależnie od jej wysokości. Zapłata nie musi jednocześnie oznaczać uzyskania przez świadczącego faktycznego zysku⁷⁴³. Uzyskanie od świadczeniobiorcy zapłaty, która pokrywa jedynie koszty (część kosztów), czy nawet kształtuje się poniżej kosztów nie oznacza, że czynność nie jest odpłatna. Jeżeli zatem czynność została wykonana za wynagrodzeniem, to jest ona na płaszczyźnie ustawy o podatku od towarów i usług odpłatna i to niezależnie od relacji wartości wzajemnych świadczeń⁷⁴⁴. Z tych powodów, za budzące istotne wątpliwości należy traktować te poglądy, które w kontekście podatku od wartości dodanej mówią o konieczności zachowania ekwiwalentności świadczeń, bądź też wykluczają charakter odpłatny dostawy w przypadku braku ekwiwalentności świadczeń⁷⁴⁵.

Inaczej będzie wyglądała ocena stanu prawnego w przypadku uzyskania rzeczy, praw lub świadczeń poniżej ich wartości w przypadku podatków dochodowych, co wynika z omówionych rozwiązań prawnych funkcjonujących na gruncie ustaw podatkowych. Abstrakcyjne, w oderwaniu od okoliczności faktycznych sprawy, przesądzenie o nabyciu świadczenia w sposób nieodpłatny lub częściowo odpłatny poprzez nabycie rzeczy, prawa lub świadczenia poniżej wartości lub ceny rynkowej byłoby jednak nieuprawnione. Rację ma Naczelny Sąd Administracyjny stwierdzając, że upatrywanie w samym odstępie od ceny rynkowej okoliczności wskazujących na uzyskanie nieodpłatnego świadczenia, nie ma wystarczającej podstawy normatywnej oraz że wątpliwe jest zapastrywanie, jakoby nabycie rzeczy po korzystnej cenie, odbiegającej od cen rynkowych, samo przez się oznaczało uzyskanie przychodu⁷⁴⁶. Pogląd ten wydaje się być prawidłowy dla dalszych rozważań i znalazł potwierdzenie w kolejnych orzeczeniach⁷⁴⁷.

⁷⁴² Wyrok NSA z dnia 1 września 2011 r., I FSK 1021/10.

⁷⁴³ Wyrok ETS w sprawie C-412/03, *Hotel Scandic Ab przeciwko Riksskatteverket*.

⁷⁴⁴ Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 15 maja 2014 r., I SA/Go 161/14.

⁷⁴⁵ Wyroku NSA z dnia 18 września 2012 r., I FSK 1663/11.

⁷⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2012 r., II FSK 1477/10.

⁷⁴⁷ Wyrok NSA z dnia 15 kwietnia 2016 r., II FSK 585/14; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 października 2017 r., I SA/Po 1302/16.

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych problem nabycia rzeczy, praw poniżej wartości rynkowej lub ceny rynkowej nie powinien budzić większych wątpliwości. Trzeba bowiem zauważyć, że ustawodawca w art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f. podał reguły, według których ustala się przychód z innych nieodpłatnych świadczeń wyłącznie w stosunku do otrzymania nieodpłatnych świadczeń, usług bądź udostępnienia lokalu bądź budynku, a także otrzymanych rzeczy lub praw. W związku z tym nie można rozszerzyć katalogu źródła przychodu z innych nieodpłatnych świadczeń o nieodpłatne nabycie rzeczy lub praw. Korzyści majątkowe uzyskane wskutek bezpłatnego otrzymania rzeczy lub praw nie mogą zatem podlegać opodatkowaniu poprzez wykładnię rozszerzającą normy. Nie można tym samym, poza przepisami ustawy ustalać reguł wyceny nieodpłatnych świadczeń, skoro przewidziano w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, w jaki sposób należy to uczynić⁷⁴⁸. Argumentem przemawiającym za opodatkowaniem częściowo odpłatnego nabycia rzeczy lub praw nie może być brzmienie art. 11 ust. 2a pkt 4 u.p.d.o.f., który wskazuje na ustalenie wartości pieniężnych „w pozostałych przypadkach”. Prawidłowa wykładnia powołanego przepisu winna przemawiać za stwierdzeniem, że chodzi tu pozostałe przypadki otrzymania nieodpłatnych świadczeń, nie zaś również rzeczy i praw otrzymanych za cenę niższą niż wartość lub cena rynkowa.

W związku z powyższym, innej ocenie należy poddać nabycie świadczenia poniżej ceny lub wartości rynkowej, gdyż z art. 11 ust. 2a u.p.d.o.f. wynikają zasady określania wartości świadczenia nieodpłatnego lub częściowo odpłatnego. Nabycie rzeczy lub praw po cenie niższej niż ich wartość rynkowa nie będzie skutkowało koniecznością przyjęcia metod wyceny o której mowa wyżej. Dopiero ustalenie, że podatnik nabył świadczenie częściowo odpłatne będzie obligowało do ustalenia przychodu jako różnicy pomiędzy wartością tego świadczeń, ustaloną według zasad określonych wyżej, a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Pamiętać jednak trzeba, że błędne jest utożsamianie częściowej odpłatności z nabyciem świadczenia po preferencyjnej (niższej od rynkowej) cenie⁷⁴⁹. Warunkiem ustalenia, że rabat bądź niższa niż rynkowa cena nie stanowi świadczenia częściowo nieodpłatnego jest możliwość nabycia po takiej cenie określonego świadczenia przez nieograniczone grono potencjalnych nabywców. Tylko korzystanie na jednakowych warunkach z raba-

⁷⁴⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 listopada 2013 r., I SA/Po 388/13.

⁷⁴⁹ Zbycie ogółu praw i obowiązków komandytariuszy w spółce komandytowej po cenie niższej od ceny rynkowej na rzecz nabywcy, który nie jest podmiotem powiązany w stosunku do zbywców, nie może być zakwalifikowane jako świadczenie nieodpłatne w rozumieniu art. 11 ust. 2 i ust. 2a u.p.d.o.f. ani jako świadczenie częściowo odpłatne (art. 11 ust. 2b tej ustawy, zob. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 października 2017 r., I SA/Po 1302/16.

tów przy zakupie towarów lub usług przez nieograniczone grono osób nie powoduje powstania przychodu z tytułu świadczeń częściowo odpłatnych w rozumieniu art. 11 ust. 2b u.p.d.o.f.⁷⁵⁰

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie stanowi powtórzenia w omawianym zakresie ustawy dotyczącej opodatkowania dochodów osób fizycznych. Dotyczy ona opodatkowania przychodów w postaci wartości otrzymanych rzeczy lub praw, a także wartości innych świadczeń w naturze, w tym wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń (art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p), podczas, gdy w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych opodatkowaniu podlegało wyłącznie otrzymanie wartości nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych (art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f.). Jak stwierdzono już wcześniej konsekwencją powyższego jest również odmienne uregulowanie sposobu określania wartości przysporzeń otrzymanych w sposób nieodpłatny oraz przysporzeń otrzymanych poniżej wartości rynkowej. Również w podatku dochodowym od osób prawnych nie każde nabycie lub otrzymanie rzeczy, praw lub świadczeń poniżej ich wartości rynkowej będzie bezwzględnie skutkowało uznaniem, że zachodzi obowiązek opodatkowania zdarzenia nieodpłatnego lub częściowo odpłatnego. Zauważyć bowiem należy, że ustawodawca w treści art. 12 ust. 5 u.p.d.o.p. przyjął, że ustalenie ceny (wartości) rynkowej winno uwzględniać w szczególności stan, stopień zużycia, czas i miejsce uzyskania rzeczy, prawa lub świadczenia nieodpłatnego lub częściowo odpłatnego. Słusznie zauważa się w literaturze przedmiotu, że choć art. 12 ust. 6 u.p.d.o.p. nie odwołuje się do konieczności powołanie przez organy podatkowe biegłego celem ustalenia wartości rynkowej, to obowiązek taki wynika z ogólnych regulacji dotyczących postępowania podatkowego, w szczególności art. 197 o.p.⁷⁵¹. Nadto, z art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p. wynika, że jeżeli wartość wyrażona w cenie określonej w umowie znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy, praw lub usług, organ podatkowy wzywa strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. Pomijając niczym nieuzasadnione posłużenie się przez ustawodawcę pojęciem usług, a nie świadczeń, należy przyjąć, że w istocie chodzi tu o dowód z opinii biegłego we wszystkich wypadkach, gdy jest to konieczne do określenia wartości rynkowej rzecz, praw jak i świadczeń otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie.

Należy też zauważyć, że poniesiona odpłatność w przypadku rzeczy, praw lub świadczeń nabytych częściowo odpłatnie przez osoby prawne może być wyrażona nie tylko w świadczeniu pieniężnym, lecz także w innych formach, w tym także obowiązku świadczenia pracy, lub wyko-

⁷⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2016 r. II FSK 3469/16, Legalis nr 1442853.

⁷⁵¹ W. Nykiel, A. Mariański (red.), *op.cit.*, s. 237.

nywania określonych usług. W takim przypadku wartością świadczeń częściowo odpłatnych jest różnica między wartością tych świadczeń a odpłatnością ponoszona przez podatnika⁷⁵². W odróżnieniu od otrzymanych nieodpłatnie świadczeń, wobec świadczeń otrzymanych częściowo odpłatnie ustawodawca przewidział *expressis verbis* obowiązek powołania biegłego celem określenia wartości rynkowej poprzez odesłanie do art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p. Prawidłowe określenie ceny rynkowej co do zasady wymaga wiadomości specjalnych, które posiadają biegli, natomiast charakter rynkowy mają takie ceny, jakie są ustalane przez strony, które są od siebie niezależne, nie działają w sytuacji przymusowej oraz mają zdecydowany zamiar zawarcia umowy. Cena powinna zatem odnosić się do stałych, powtarzalnych przypadków transakcji określonego rodzaju i powinna być ustalona obiektywnie z odzwierciedleniem cen obowiązujących na rynku. Nie może to być więc cena, jaka jest stosowana w odniesieniu do zamkniętej, uprzywilejowanej grupy podmiotów⁷⁵³.

6. Podsumowanie

Podstawa opodatkowania zdarzeń gospodarczych o charakterze nieodpłatnym w większości przypadków wiązać się będzie z odniesieniem do ich wartości, a więc wymiaru finansowego wyrażonego w pieniądzu⁷⁵⁴. Z punktu widzenia systemu prawa podatkowego największe znaczenie zagadnienie to będzie miało na gruncie podatków dochodowych, gdyż ustawodawca objął zakresem przedmiotowym nie tylko świadczenia ekwiwalentne co do wartości, lecz także nieodpłatne otrzymanie lub nabycia rzeczy, praw i świadczeń. Pomimo dostrzegalnego w ostatnich latach zwiększonego zainteresowania ustawodawcy problematyką opodatkowania transakcji lub zdarzeń nieodpłatnych – w dużej mierze zainteresowanie to znajduje wyraz w zmianach legislacyjnych na gruncie podatków dochodowych - to jednocześnie nie można odmówić słuszności tezie, że obecnie obowiązujące regulacje, w szczególności ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, odnoszące się do ustalania wartości pieniężnej nieodpłatnych świadczeń w skomplikowanych sytuacjach faktycznych stoją w wyraźnej opozycji do zasady określoności prawa⁷⁵⁵. Tylko możliwość wskazania

⁷⁵² *Ibidem*.

⁷⁵³ Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2017 r., II FSK 3001/15.

⁷⁵⁴ Również na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług w niektórych przypadkach podstawa opodatkowana odwołuje się do pojęcia wartości rynkowej rozumianej jako całkowita kwota, jaką w celu uzyskania w danym momencie towarów lub usług, nabywca lub usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywana jest dostawa towarów lub świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu dostawcy lub usługodawcy na terytorium kraju.

⁷⁵⁵ A. Oleś, *Ustalenie wartości pieniężnej nieodpłatnych świadczeń – nierozwiązany problem prawa podatkowego* [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system podatkowy*, Katowice 2014, s. 105.

konkretnej wartości otrzymanego przez podatnika świadczenia skutkuje uznaniem, że powstał obowiązek podatkowy. W przypadku wszelkiego rodzaju pakietów grupowych nie można zatem utożsamiać ceny zakupu z wartością otrzymanego przez podatnika nieodpłatnego świadczenia. Jak wynika z uchwały Izby Finansowej NSA z dnia 24 października 2011 r. „Cena zakupu usługi stanowi w regulacji prawnej art. 11 ust. 2a pkt 2 u.p.d.o.f. punkt odniesienia do ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia; w tym obszarze wartością nieodpłatnego świadczenia może być wartość ustalona jako przyjęcie danej ceny zakupu, jak również inne wartości ustalone w pozytywnym odniesieniu do cen zakupu. Ustawowe sformułowanie <<według cen zakupu>>, posiada więc szersze znaczenie prawne, aniżeli miałyby samodzielnie użyty termin <<cena zakupu>>”⁷⁵⁶. Pewną specyfiką opodatkowania szerokiego spektrum otrzymanych nieodpłatnie świadczeń na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych jest zatem w praktyce brak możliwości konkretyzacji zobowiązania podatkowego wymagającego jednoznacznego i dokładnego określenia podstawy opodatkowania, a jak się słusznie dostrzega podstawa opodatkowania musi wynikać z przepisów, a nie z interpretacji, czy też ogólnie przyjętych reguł „zdroworozsądkowych”⁷⁵⁷.

Względnie pozytywnie należy ocenić w tym kontekście próbę określenia w sposób ryczałtowy szczególnego rodzaju przychodu z nieodpłatnych świadczeń jakim jest wykorzystywanie służbowych samochodów osobowych również do celów prywatnych. Zmiana ustawy podatkowej w tym zakresie była z pewnością wyjściem naprzeciw rodzącym się wątpliwościom dotyczącym sposobu ustalenia przychodu przez pracowników korzystających w sposób nieodpłatny z pojazdów należących do pracodawcy⁷⁵⁸. Tym niemniej zmiana ta skutkowałą kolejnymi pytaniami o zakres przedmiotowy ryczałtowego przychodu, w szczególności, czy w kwocie ustawowej mieści się także paliwo wykorzystywane w pojazdach do celów prywatnych.

Niezależnie od powyższego należy uznać, że zagadnienie ustalenia w sposób prawidłowy podstawy opodatkowania przy zdarzeniach nieodpłatnych nie stanowi mniejszego problemu niż prawidłowe zidentyfikowanie powstania samego obowiązku podatkowego z tytułu osiągnięcia przychodu ze rzeczy, praw lub świadczeń otrzymanych lub nabytych nieodpłatnie. Wynika to z nieprecyzyjnego ustawodawstwa w tym zakresie, które korygowane jest tylko częściowo poprzez orzecznictwo sądowe. Powoływany już wielokrotnie wyrok TK z dnia 8 lipca 2014 r. stanowi cenną wskazówkę interpretacyjną w zakresie konieczności uwzględniania indywidualnie otrzymanej war-

⁷⁵⁶ Sygn. akt II FPS 7/10.

⁷⁵⁷ A. Taudul, M. Marecki, *Pakiety medyczne – czy to już koniec wątpliwości ?*, PP, 2012, nr 1, s. 7.

⁷⁵⁸ *Ibidem*.

tości, jednak zapadł on wyłącznie na kanwie nieodpłatnych świadczeń pracowniczych określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Niemniej jednak, należy dostrzec szeroki wydźwięk wyroku TK, który został powołany w ponad czterystu orzeczeniach sądów administracyjnych dotyczących nieodpłatnych świadczeń. Jak zauważa się w judykaturze, wyrok TK ma charakter interpretacyjny, na jego podstawie sądy administracyjne i organy podatkowe powinny zmienić swoje podejście do kwestii określania pracownikowi przychodu z tytułu otrzymanych przez niego świadczeń⁷⁵⁹.

Biorąc pod uwagę aktualny stan prawny, nie sposób nie odnieść wrażenia, że rozwiązywanie zagadnień dotyczących określenia wartości nieodpłatnych przysporzeń ma charakter fragmentaryczny, czego przykładem są przepisy dotyczące ryczałtu za wykorzystywanie samochodów do celów prywatnych lub orzecznicy, gdzie wartość nieodpłatnie otrzymanych świadczeń pracowniczych wyjaśniana jest w uzasadnieniach wyroków. W innych przypadkach powstają wątpliwości, które nie stanowią wyłącznie problemu doktrynalnego i praktycznego, lecz godzą w zasadę określoności przepisów prawa podatkowego⁷⁶⁰. Jest to problem o tyle zasadniczy, iż w przypadku przysporzeń nieodpłatnych, przedmiot opodatkowania i jego podstawa pozostają w bezpośrednim związku, gdyż przedmiotem opodatkowania jest wartość otrzymanych świadczeń, nie zaś same świadczenie, rzecz lub prawo. Aktualne pozostają zatem pytania i wątpliwości dotyczące ograniczenia możliwości uwzględnienia okoliczności wpływających na rynkową wartość przedmiotu świadczenia wyłącznie do tzw. pozostałych przypadków o których mowa w art. 12 ust. 6 u.p.d.o.p. Obowiązujący stan prawny skutkuje tym, że w odniesieniu do usług wykonywanych w ramach działalności gospodarczej (ewentualnie usług zakupionych lub usługi polegającej na udostępnieniu lokalu) nie przewidziano możliwości uwzględniania wartości rynkowej. Tym samym – z nie do końca wyjaśnionych przez ustawodawcę powodów - uznano, że w takich przypadkach nie ma konieczności uwzględniania różnorodnych okoliczności wpływających na wartość świadczeń⁷⁶¹.

Wydaje się zatem uzasadniony wniosek, że w tych wszystkich wypadkach, gdzie podatnik nie ma możliwości określenia wartości nieodpłatnego świadczenia obowiązek podatkowy nie powstanie⁷⁶². W przeciwnym razie dochodziłoby do ryzyka naruszenia zasady określoności prawa lub opodatkowania dochodu uśrednionego lub jedynie hipotetycznego. W tym kontekście zgłoszony postulat *de lege ferenda* odnoszący się do rozszerzenia możliwości szacowania podstawy opodat-

⁷⁵⁹ Postanowienia NSA z dnia 13 października 2014 r., II FPS 6/14 oraz II FPS 7/14.

⁷⁶⁰ A. Oleś, *op. cit.*, s. 105.

⁷⁶¹ M. Panek, *op. cit.*, s. 13.

⁷⁶² Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 września 2011 r., I SA/Po 407/11.

kowania o której mowa w art. 23 § 1 o.p. także na podatników i płatników wydaje się słuszny i warty rozważenia⁷⁶³. Posłużenie się przez ustawodawcę wartością rynkową nieodpłatnych przysporzeń majątkowych w ustawach o podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych jako podstawy opodatkowania budzi o wiele mniej wątpliwości. Mechanizm ustalania tej wartości w oparciu o normatywnie określone czynniki zdaje się być zabiegiem bardziej precyzyjnym i jasnym dla podatników, którzy w większości przypadków zobowiązani są do samoobliczenia podatku.

⁷⁶³ R. Pasternak, *Glosa do wyroku NSA z dnia 17 maja 2013 r. sygn. akt II FSK 1812/11*, POP, 2014, nr 3, s. 230.

Rozdział V. Regulacje międzynarodowego prawa podatkowego w zakresie opodatkowania zdarzeń o charakterze nieodpłatnym

1. Uwagi ogólne

Co najmniej przez kilkadziesiąt lat na płaszczyźnie międzynarodowego prawa podatkowego trwały zabiegi legislacyjne w zakresie skutecznego rozwiązania kwestii podwójnego opodatkowania w tych przypadkach, gdzie dochodziło do przepływu dóbr, usług, kapitału i dochodu między dwoma państwami posiadającymi najczęściej różne rozwiązania prawne w zakresie opodatkowania tychże zdarzeń. Niewątpliwie nakładanie podwójnego podatku na tego samego podatnika, z tego samego tytułu i co do tego samego okresu uznaje się za szkodliwe i hamujące rozwój stosunków gospodarczych między państwami. Pomimo, że z prawa międzynarodowego nie wynika zakaz podwójnego opodatkowania, to przyjmuje się, że zasada zdolności podatkowej, według której wysokość obciążenia podatkowego musi uwzględniać indywidualne możliwości ponoszenia przez jednostkę ciężarów podatkowych, uzasadnia zasadę jednokrotności nakładanego podatku⁷⁶⁴. Wzrastająca zależność ekonomiczna gospodarek państw zrzeszonych w Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (dalej: OECD) skutkowałą potrzebą wypracowania regulacji, które mogłyby stać się w przyszłości modelem bilateralnych umów międzynarodowych, których zasadniczym celem byłoby wyeliminowanie lub wyraźne ograniczenie istniejących do tej pory szkodliwych barier fiskalnych. Pierwszym wyraźnym krokiem urzeczywistniającym wyżej wskazany cel było podjęcie w 1955 r. przez Radę OECD rekomendacji dotyczących podwójnego opodatkowania⁷⁶⁵. Opracowanie Projektu Konwencji w sprawie podwójnego opodatkowania dochodu i majątku uchwalonej przez Radę OECD w 1963 r. zakończyło pierwszy etap działań, zmierzających do powszechnego stosowania przez rządy państw członkowskich norm prawnych pozwalających na jednokrotne opodatkowanie uzyskanego dochodu i majątku. Od tego czasu propozycje uregulowania zasad unikania podwójnego opodatkowania ulegały wraz z przeobrażeniami gospodarczymi wielu zmianom, zaś intensywne prace OECD doprowadziły do powstania w 1992 r. nowego, obecnie obowiązującego Modelu Konwencji (dalej: MK OECD), który w kolejnych latach był uzupełniany i modyfikowany w niezbędnym zakresie.

Obecnie nie sposób nie dostrzec znaczącej roli jaką odgrywa Model Konwencji OECD we wszystkich dwustronnych umowach międzynarodowych dotyczących unikania podwójnego opodatkowania. Model ten stanowi swoisty punkt wyjścia dla redakcji tekstów umownych oraz budo-

⁷⁶⁴ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 32-33.

⁷⁶⁵ *Ibidem*, s. 78.

wania międzypaństwowych relacji prawnopodatkowych. O znaczeniu Modelu Konwencji świadczyć może także fakt, iż jest ona w szerokim zakresie uwzględniana w porozumieniach, których stronami nie są państwa-członkowie OECD⁷⁶⁶.

Pomimo, że tytuł Projektu konwencji z 1963 r., jak również późniejszy Model Konwencji z 1977 r. zawiera odniesienie do unikania podwójnego opodatkowania, to sam zakres przedmiotowego aktu jest szerszy, gdyż dotyczy także zagadnień uchylania się od opodatkowania, wzajemnej współpracy państw w wymianie informacji istotnych z punktu widzenia przedmiotu regulacji. Obecnie współistnieją dwa alternatywne wzorce umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. Pierwszym z nich jest Model Konwencji OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku, drugim zaś Konwencja Modelowa Organizacji Narodów Zjednoczonych w sprawie unikania podwójnego opodatkowania między państwami rozwiniętymi i rozwijającymi się. Konwencje te są aktualnie podstawowymi wzorcami dla bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku i w wielu obszarach wykazują podobieństwa⁷⁶⁷. Pamiętając jednak o zamyśle przy tworzeniu obu konwencji, gdzie Model Konwencji OECD służyć miał unikaniu podwójnego opodatkowania między krajami rozwiniętymi, natomiast Model Konwencji ONZ adresowany był w pierwszym rzędzie do państw rozwijających się, nie można pominąć istotnych niekiedy różnic między oboma tekstami. Obecnie modele konwencji wykorzystywane są jako wzorce do tworzenia i zawierania traktatów bilateralnych⁷⁶⁸.

2. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku

2.1. Źródła dochodu

Jak wyżej wspomniano, wzorcem tworzenia wzajemnych porozumień w sprawie unikania podwójnego opodatkowania stał się powszechnie stosowany Model Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku. Model ten określa w pierwszej kolejności swój zakres i wskazuje na sposób definiowania niektórych terminów w niej użytych. Główną częścią Modelu Konwencji są natomiast postanowienia dotyczące zakresu w jakim umawiające się państwa strony mogą opodatkować dochód i majątek, a także sposoby unikania podwójnego opodatkowania. Dochód i majątek w rozumieniu przedmiotowego aktu mogą przynależeć co do zasady do jednej z trzech kategorii, w

⁷⁶⁶ *United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf), dostęp na dzień 22 maja 2020 r.

⁷⁶⁷ Z. Kukulski, *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 18.

⁷⁶⁸ *Ibidem*.

zależności od kwalifikacji każdej z nich w państwie źródła dochodu lub miejsca położenia rzeczy, a mianowicie:

- dochód i majątek, który może być opodatkowany bez żadnych ograniczeń w państwie, w którym znajduje się źródło dochodu lub w którym jest położona rzecz będąca źródłem dochodu,
- dochód, który może być przedmiotem ograniczonego opodatkowania w państwie, w którym znajduje się źródło dochodu,
- dochód i majątek, który nie może być opodatkowany w państwie, w którym znajduje się źródło dochodu lub w którym położona jest rzecz⁷⁶⁹.

Nadto, oprócz postanowień regulujących sposoby unikania podwójnego opodatkowania, Model Konwencji zawiera liczne postanowienia szczególne dotyczące:

- eliminacji nierównego traktowania w sprawach podatkowych w różnych okolicznościach,
- ustalenia postępowania polubownego w celu eliminowania podwójnego opodatkowania oraz rozstrzygnięcia spraw na tle interpretacji konwencji,
- wymiany informacji między organami podatkowymi umawiających się państw,
- pomocy każdego umawiającego się państwa w egzekucji podatków na rzecz drugiego umawiającego się państwa,
- traktowania w sprawach podatkowych przedstawicielstw dyplomatycznych i urzędników konsularnych zgodnie z prawem międzynarodowym,
- rozszerzenia zakresu terytorialnego konwencji⁷⁷⁰.

Model Konwencji OECD ma na celu ustalenie – w miarę możliwości – jednolitej normy dla każdej sytuacji. W niektórych przypadkach uznano za konieczne pozostawienie Państwom umawiającym się pewnej swobody w zakresie kształtowania wzajemnego porozumienia. Przykładem jest ustalenie stawek opodatkowania u źródła dywidend i odsetek oraz wyboru metody eliminowania podwójnego opodatkowania. Wskazać trzeba, że żadne z postanowień Modelu Konwencji OECD w sprawie dochodu i majątku nie odnosi się wprost do dochodu uzyskanego w sposób nieodpłatny lub nieodpłatnego przyrostu majątku. Wśród źródeł wymienionych w art. 6 – 22 Modelu Konwencji żadne z nich nie reguluje opodatkowania otrzymanych w sposób nieodpłatny świadczeń rzeczowych, pieniężnych bądź innych, nie związanych ze wzajemnym świadczeniem. Trzeba zatem postawić pytanie, czy dochód lub majątek otrzymany (nabyty) nieodpłatnie będzie podlegał regulacji umów o

⁷⁶⁹ K. Bany (tł.), *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona*, lipiec 2010, Warszawa 2011, 13-14.

⁷⁷⁰ *Ibidem*.

unikaniu podwójnego opodatkowania, a jeżeli tak to jaka będzie podstawa prawna takiego opodatkowania.

Postanowienia art. 6 – 20 Modelu Konwencji OECD dotyczą jasno określonych źródeł dochodu i jednocześnie nie należą one do kategorii dochodu lub majątku otrzymanego nieodpłatnie. Uprawnione będzie przyjęcie na tym etapie rozważań, że dochody i majątek tak otrzymany mieścić się będą w hipotezie art. 21 ust. 1 Modelu Konwencji. Przepis ten stanowi, że dochody osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie, bez względu na to gdzie są osiągnane, a nieobjęte postanowieniami poprzednich artykułów niniejszej konwencji, podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie. Artykuł 21 ust. 1 MK OECD ustanawia zatem kategorię tzw. innych dochodów, które nie należą do źródeł wymienionych w art. 6-20 Modelu Konwencji. Z uwagi na to, że nie przewidziano w niej wyłączeń, które dotyczyłyby dochodu i majątku otrzymanego nieodpłatnie należy przyjąć, że mieszczą się one w hipotezie art. 21 ust. 1 Konwencji. Wskazać jednocześnie należy, że Model Konwencji OECD w żadnym innym zakresie nie odnosi się bezpośrednio do zasad regulujących unikanie podwójnego opodatkowania w sytuacjach, gdy przedmiotem opodatkowania jest dochód lub majątek otrzymany nieodpłatnie. Żadne z postanowień Modelu Konwencji OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie wymienia wprost zdarzeń o charakterze nieodpłatnym jako potencjalnego dochodu lub przyrostu majątku, który stałby się przedmiotem rozgraniczenia w zakresie opodatkowania między dwoma umawiającymi się państwami. Brak też jakichkolwiek innych regulacji odwołujących się, choćby częściowo do kategorii zbliżonej pojęciowo do świadczeń nieodpłatnych w rozumieniu prawa polskiego. Nie można byłoby wyprowadzić z tej okoliczności wniosku, że kategoria dochodu lub majątku uzyskanego nieodpłatnie leży całkowicie poza zakresem regulacji MK OECD. Nie może ujść z pola widzenia fakt, że katalog źródeł dochodów zawartych w MK OECD nie jest odpowiednikiem źródeł dochodu ujętych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ustawodawstwa niektórych krajów nie przewidują bowiem w ogóle takiego katalogu, czego przykładem jest prawo podatkowe Stanów Zjednoczonych, a także - przy uwzględnieniu poczynionych wcześniej uwag - polska ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Nawet w przypadku, gdy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania posługuje się nazwą źródła „zyski kapitałowe” nie oznacza to jeszcze, że zakres przedmiotowy takiego pojęcia jest zbliżony do pojęcia, które obowiązuje w polskiej ustawie. Z tego względu nie należy wyciągać wniosku, że MK OECD nie przewiduje w swoim katalogu, dochodów uzyskanych w sposób nieodpłatny, podlegających zapisom umów bilateralnych.

Pomimo, że żadna z regulacji art. 6 – 20 MK OECD nie odnosi się *expressis verbis* do dochodu uzyskanego nieodpłatnie, to należy mieć na uwadze, że brzmienie art. 21 ust. 1 Modelu

Konwencji odwołuje się do opodatkowania uzyskanego tzw. innego dochodu z drugiego państwa w państwie źródła. Struktura Modelu Konwencji OECD zakłada, że w rozdziale III (art. 6-21) uregulowano różne rodzaje dochodu, wskazując w nich, któremu z umawiających się państw – państwu źródła, czy państwu rezydencji, bądź obu państwom przysługiwać będzie prawo do opodatkowania określonego rodzaju dochodu⁷⁷¹. Artykuł 22 MK OECD dotyczy natomiast podatków od majątku. Mając na uwadze zasadę, że zakres przedmiotowy Modelu Konwencji OECD dotyczy ogólnie pojętego dochodu osiąganego przez osoby fizyczne i prawne oraz okoliczność, że umowy obustronne między państwami wymieniają taksatywne podatki od dochodu, których umowa dotyczy, należałoby przyjąć, że także dochód osiągnięty nieodpłatnie będzie podlegał zakresowi umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jak już wyżej wskazano, analiza poszczególnych regulacji rozdziału III MK OECD nasuwa wniosek, że kwestia opodatkowania dochodu osiągniętego nieodpłatnie winna być rozpatrywana z punktu widzenia brzmienia art. 21 ust. 1 Modelu Konwencji, lecz nie tylko. Dość zgodnie zauważa się w literaturze przedmiotu, że wymienione w rozdziale III Modelu Konwencji zasady opodatkowania dochodów uzyskiwanych przez osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym państwie ze źródeł przychodów położonych w drugim państwie w gruncie rzeczy wyczerpują zagadnienie, jednak w praktyce pojawić się mogą wątpliwości co do opodatkowania niektórych rodzajów dochodów ze względu na trudności zakwalifikowania ich w oparciu o kryteria obowiązujące w państwie w którym położone jest źródło przychodów⁷⁷². Artykuł 21 ust. 1 w którym mowa wprost o dochodach osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w Umawiającym się Państwie bez względu na to gdzie są osiągnane, a nieobjęte postanowieniami poprzednich artykułów Konwencji, podlegają opodatkowaniu tylko w tym państwie, zdaje się mieć charakter uzupełniający względem pozostałych rodzajów dochodu. Przepis ten stanowi zatem dopełnienie pozostałych norm rozdziału III i mając na względzie wyżej poczynione uwagi to właśnie art. 21 ust. 1 MK OECD będzie miał zastosowanie do tych kategorii dochodu, których nie można przyporządkować do art. 6 -20 oraz art. 22. Zasadniczo będą to dwie grupy dochodów:

- pierwsza z nich to dochody, które nie zostały sklasyfikowane w art. 6 – 20, a zatem inne niż przykładowo dochody z należności licencyjnych, odsetek, wynagrodzenie z tytułu umowy o pracę,
- druga natomiast to dochody, które zostały rodzajowo przyporządkowane do jednej z kategorii określonych w art. 6 – 20, jednak uzyskiwane są z innych źródeł niż umiejscowione w drugim pań-

⁷⁷¹ W. Nykiel (red), *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006, s. 80.

⁷⁷² J. Białobrzeski, *Międzynarodowe prawo podatkowe, Komentarz*, Warszawa 2001, s. 196.

stwie (przykładowo z państwa trzeciego lub z tego samego państwa), co powoduje finalnie, że nie są objęte zakresem art. 6 – 20 MK OECD⁷⁷³.

W kontekście przyporządkowania dochodów otrzymanych nieodpłatnie do kategorii „innych dochodów” o których mowa w art. 21 ust. 1 trzeba też zauważyć, że zakres stosowania przedmiotowej regulacji może budzić pewne wątpliwości, a zasada rozgraniczania prawa do opodatkowania dochodu pomiędzy umawiające się państwa we wszystkich wypadkach, gdy dochód nie mieści się w zakresie regulacji art. 6 -20 Modelu Konwencji wymaga analizy tych właśnie postanowień⁷⁷⁴. Można zatem przyjąć, że jeśli dochody nie są uzyskiwane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i nie wchodzą w zakres żadnej z poszczególnych kategorii dochodu uregulowanej w odrębnym artykule, to podlegają opodatkowaniu w oparciu o postanowienia tego właśnie artykułu⁷⁷⁵.

2. 2. Pojęcie „innego dochodu” w rozumieniu art. 21 ust. 1 Modelu Konwencji OECD

Brak wyszczególnienia w Modelu Konwencji OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku kategorii dochodu, który obejmowałby wszelkie korzyści otrzymane nieodpłatnie nie powoduje w żadnym razie wyeliminowania tegoż spod reżimu międzynarodowych umów podatkowych. Jak już wskazano wyżej takie dochody będą mieściły się w zakresie art. 21 ust. 1 MK OECD jako tzw. inne (pozostałe) dochody (ang. *other incomes*). Omówienia wymaga zatem kwestia, czy wszystkie dochody otrzymane nieodpłatnie należy kwalifikować do tej kategorii oraz jakie będą podstawowe przykłady „innych dochodów”.

W dotychczasowej międzynarodowej literaturze przedmiotu w zasadzie nie poświęcano kategorii tzw. innych dochodów szerszej uwagi⁷⁷⁶. Fakt ten wynika być może z akcentowanego w kontekście analizy dotyczącej art. 21 MK OECD, ograniczonego charakteru regulacji. Jednocześnie zauważa się, że kategoria „innych dochodów” może odgrywać w praktyce niemałą rolę⁷⁷⁷. Znaczenie to wynikać miałyby z brzmienia art. 21 ust. 1 MK OCED, który wskazuje na sposób opodatkowania dochodu w tych wszystkich przypadkach do których nie mają zastosowania inne przepisy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Wobec braku choćby przykładowego wyliczenia,

⁷⁷³ B. Brzeziński (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 1097.

⁷⁷⁴ *Ibidem*.

⁷⁷⁵ J. Banach, *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, Komentarz*, 2 wydanie, Warszawa 2002, s. 356.

⁷⁷⁶ A. Bosmana, *Other income under tax treaties: an analysis of the OECD Model Convention*, Wolters Kluwer International 2015.

⁷⁷⁷ W. Nykiel (red.), *Wprowadzenie...*, s. 143.

najczęściej przyjmuje się, że do kategorii „innych dochodów” zalicza się renty z tytułu dożywocia, które nie są emeryturami, alimenty, zasiłki socjalne⁷⁷⁸. Przyjmuje się także, że art. 21 MK OECD może mieć zastosowanie do świadczeń alimentacyjnych, zasiłków macierzyńskich, wychowawczych, świadczeń z tytułu ubezpieczeń, wygranych losowych, czy też innowacyjnych instrumentów finansowych⁷⁷⁹. W kontekście osiągnięcia „innych dochodów” wskazuje się także na otrzymane nieodpłatnie przez sportowców lub artystów nagrody rzeczowe⁷⁸⁰.

Kilka podanych wyżej – powszechnie aprobowanych – kategorii „innych dochodów” może wskazywać na stosunkowo szerokie spektrum dochodu mieszczącego się w zakresie przedmiotowej regulacji. Wydaje się jednak, że nieuzasadnione byłoby przyjmowanie *a priori* poglądu, że norma ta stanowi swoiste upoważnienie interpretatora do możliwie szerokiego rozumienia pojęcia innych dochodów, które nie mieszczą się w pozostałych przepisach Modelu Konwencji i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Na ryzyko związane z szerokim odczytywaniem zakresu przedmiotowego art. 21 MK OECD zwraca się uwagę w literaturze przedmiotu, w szczególności podnosząc, że prawidłowa wykładnia omawianej normy, która w zasadzie ma zastosowanie do dochodów do których nie stosuje się innych przepisów Modelu Konwencji, nie może być odczytywana jako faktyczne poszerzanie zakresu przedmiotowego umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdyż ten wynika z regulacji ogólnych modelowej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania i nie może zostać zmieniony, w szczególności przez zastosowanie wykładni rozszerzającej⁷⁸¹. Innymi słowy, art. 21 ust. 1 MK OECD nie ma w ogóle zastosowania do dochodów, które nie są objęte zakresem przedmiotowym MK OECD i poszczególnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, w tym art. 2 oraz przepisów art. 6 – 20 MK OECD. Niedopuszczalne stanie się zatem przyjmowanie, że skoro określony dochód otrzymany przez podatnika nie odpowiada żadnej z kategorii dochodów wyszczególnionych w powołanych wyżej normach to należy go bezwarunkowo traktować jako tzw. „inny dochód” opodatkowany w kraju rezydencji podatnika. Literalna wykładnia art. 21 ust. 1 MK OECD byłaby w tym przypadku tyle intuicyjna co błędna, gdyż pierwszym zadaniem adresata normy jest w tym wypadku ustalenie, czy dany dochód w ogóle podlega zakresowi umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Sposób interpretacji art. 21 ust. 1 MK OECD w kontekście opodatkowania świadczeń o charakterze nieodpłatnym różni się znacząco od kwalifikacji świadczeń o tej

⁷⁷⁸ *Ibidem*.

⁷⁷⁹ B. Brzeziński, *Model... op.cit.*, s. 1099.

⁷⁸⁰ S. Pfeiffer, M. Ursprung – Steindl, *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation: Schriftenreihe IStR Band 93, Series on International Tax Law - Michael Lang (Ed)*, Wiedeń 2015, s. 534.

⁷⁸¹ A. Majumadar, *Importance of 'other income' under Article 21 of OECD and UN model tax conventions*, opubl. <http://www.taxindiainternational.com/columnDesc.php?qwer43fcxzt=MTg5>, dostęp na dzień 15 maja 2020 r.

samej naturze na gruncie prawa krajowego. O ile w ustawach o podatkach dochodowych kategoria ta zawierała w sobie w istocie wszystkie dochody otrzymane w sposób darmy (poza wprost wyłączone), o tyle Model Konwencji OECD takiego mechanizmu nie zawiera. Wynika to nie tylko z węższego zakresu przedmiotowego umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, lecz także z innych regulacji międzynarodowych, których przedmiotem są korzyści ekonomiczne otrzymane nieodpłatnie.

Wnioskiem jaki należy wyprowadzić na podstawie wyżej poczynionych uwag jest przyjęcie, że art. 21 w istocie posiada dość wąski zakres stosowania, zaś dochód, który nie mieści się w zakresie art. 6 -20 MK OECD niekoniecznie musi podlegać pod hipotezę art. 21 ust. 1 MK OECD. Nie sposób przy tym pominąć istotnych wątpliwości między dwiema zasadniczymi koncepcjami interpretacyjnymi pojawiającymi się w literaturze przedmiotu. Pierwsza z nich polega na przyjęciu, że część normy art. 21 ust. 1 MK OECD, a mianowicie oryginalnego sformułowania, „*not dealt with in the foregoing Articles of this Convention*” nie należy interpretować dosłownie jako kategorii zbiorczej wszystkich pozostałych dochodów, którymi nie zajmowały się art. 6 -20 MK OECD i raczej odczytywać tę część normy jako pewną formę domniemania zaliczenia określonej kategorii dochodu do art. 21 MK OECD. Druga hipoteza interpretacyjna może zakładać, że skoro intencją zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania było objęcie nimi szerokiej kategorii dochodów, to należy przyjąć, że dochody, które nie mieszczą się w art. 6 – 20 MK OECD powinny zgodnie z regułą art. 21 ust. 1 podlegać opodatkowaniu w państwie rezydencji.

Mając powyższe na uwadze, uzasadnione jest twierdzenie, że w grupie „pozostałych dochodów” znajdą się wspomniane już wyżej renty, świadczenia otrzymane tytułem alimentów, odszkodowania inne niż rekompensaty za utratę dochodów objętych postanowieniami art. 6 -20 MK OECD, zyski otrzymane z wykonywania instrumentów finansowych, w tym tzw. pochodnych instrumentów finansowych, o ile nie są one objęte na podstawie artykułu 7 lub artykułu 11, wreszcie wygrane w grach losowych i z tytułu zakładów oraz pozostałe nagrody rzeczowe i pieniężne⁷⁸². Powszechnie do grupy tzw. „innych dochodów” zalicza się także:

- dochody z hazardu,
- kwoty otrzymane z tytułu odszkodowań i zadośćuczynień,
- dochody z transakcji finansowych, o ile nie mają związku z prowadzoną działalnością gospodarczą,

⁷⁸² A. Majumadar, *op.cit.*

- opłaty za udzielenie gwarancji, jeżeli nie są otrzymywane w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Poza zakresem przedmiotowym omawianej regulacji pozostaną zaś, części dochodu zakwalifikowane jako zysk z działalności gospodarczej w rozumieniu artykułu 7 MK OECD, takie jak wynagrodzenia za usługi technologiczne, dla których brak w istocie szczególnych zasad opodatkowania. Jednak właśnie w przypadku braku takich zasad szczególnych, należy odwołać się do treści art. 7 MK OECD. Przedstawione wyżej dochody mają charakter przykładowy, jednak można na ich podstawie wyciągnąć wniosek dotyczący ogólnej nieodpłatnej natury „innych dochodów” o których mowa w art. 21 MK OECD. Należy rozważyć jeszcze sytuacje, w których podmiot, który nie jest rezydentem udostępnia w sposób nieodpłatny (bez wynagrodzenia) swoją usługę lub przykładowo licencję, bądź też świadczy usługę na rzecz rezydenta danego kraju. W takich przypadkach kwestia ewentualnej zapłaty (odpłatności) będzie miała istotne znaczenie. Wystąpienie płatności za użytkowanie lub prawa do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, podlegać będą regulacji dotyczącej kategorii dochodu, w tym przypadku należności licencyjnych według postanowień umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie dochodu. Identycznie rzecz się będzie miała w przypadku opłaty za korzystanie z licencji na wzory użytkowe oraz *know - how*. Brak zapłaty za tego rodzaju świadczenia nie będzie jednak pociągał za sobą automatycznie możliwości stosowania innych postanowień umownych. W przypadku transakcji polegającej na wymianie dóbr i usług, fakt niedokonania zapłaty w pieniądzu nie ma znaczenia, gdyż formą zapłaty mogą być również świadczenia w naturze lub kompensata. Wykładnia art. 12 ust. 2 MK OECD powinna prowadzić do wniosku, że użyty w definicji wyraz „zapłata” ma bardzo szerokie znaczenie, ponieważ pojęcie zapłaty oznacza wykonanie zobowiązania polegającego na postawieniu funduszy do dyspozycji wierzyciela w sposób wymagany przez umowę lub zwyczaj. Z tego względu opodatkowaniu w świetle umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie są wyłącznie świadczenia pieniężne, lecz wszelkiego rodzaju świadczenia, bez względu na ich formę.

2. 3. Częściowa odpłatność na gruncie Modelu Konwencji OECD

Jak już wskazywano w Rozdziale I, dychotomiczny podział czynności prawnych na odpłatne i nieodpłatne nie wyczerpuje natury możliwych zjawisk gospodarczych zawierających element nieodpłatności. Stąd też, podkreślono potrzebę uwzględniania takich transakcji, które wykazują częściową odpłatność przy jednoczesnej nieodpłatności w pozostałym zakresie. Należy zatem od-

nieść powyższe także na płaszczyznę prawa podatkowego międzynarodowego i dokonać analizy skutków prawnopodatkowych zdarzeń o częściowo odpłatnym charakterze.

Na gruncie Modelu Konwencji OECD zagadnienie to odnosi się do kwestii przeniesienia tytułu własności rzeczy lub praw majątkowych (art. 13 MK OECD). Choć w MK OECD brak jest postanowień, które miałyby precyzować, że odnosi się on do przeniesienia praw własności pod tytułem odpłatnym lub także nieodpłatnym, to w literaturze przedmiotu wyraźnie zaznacza się, że "Model Konwencji OECD nakazuje objęcie zakresem tego pojęcia również zbycie nieodpłatne, np. w formie darowizny czy przeniesienia własności po śmierci zbywcy"⁷⁸³. Konstatacja taka winna prowadzić do wniosku, że również zbycie częściowo odpłatne, w wyniku którego u jednej ze stron umowy może powstać z ekonomicznego punktu widzenia nadwyżka pomiędzy wartością rynkową np. nabytych udziałów a wydatkami na ich nabycie, jest objęte zakresem danej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania⁷⁸⁴. Pojęcia, którymi posługuje się MK OECD w art. 13 (zyski z przeniesienia własności majątku; zbycie) jest rozumiane szeroko, a wśród doktrynalnych definicji proponuję się tę wskazaną przez E. Reimera, zgodnie z którą „zbycie majątku charakteryzuje się faktem, że dochodzi do wygaśnięcia istnienia tego majątku lub też osobistej atrybucji tego majątku do jego zbywcy (będącego jego uprzednim właścicielem)”⁷⁸⁵. Zatem pojęcie zbycia obejmuje w takim ujęciu sprzedaż (w tym sprzedaż praw), zamianę, zbycie częściowe oraz wniesienie aportem, które bez wątplenia wykazują charakter odpłatny. Ponieważ, jak wskazano wyżej, art. 13 MK OECD odwołuje się także do nieodpłatnych form zbycia własności praw, jako słuszne jawi się twierdzenie, że norma ta ma zastosowanie do zysków zbywcy, pojawiających się poprzez realizację ukrytych rezerw związanych z danym majątkiem⁷⁸⁶. Częściowa odpłatność za zbycie prawa własności majątku będzie zatem mieściła się w zakresie art. 13 MK OECD.

Przenosząc powyższe konstatacje na grunt prawa polskiego podnosi się zasadnie, że art. 13 MK OECD będzie miał zastosowanie do opodatkowania dochodu na podstawie art. 14 u.p.d.o.p. Polska ustawa przewiduje w tym zakresie, że przychód ze zbycia rzeczy lub praw majątkowych wyraża się w cenie lub w przypadku rozbieżności pomiędzy ceną a wartością rynkową bez uzasadnionej przyczyny w wartości rynkowej. Podobnie jest w przypadku dochodu otrzymanego z tytułu powstrzymanie się od zbycia majątku. Tak osiągnięte przysporzenie może być objęte zakresem art. 13

⁷⁸³ B. Brzeziński (red.), *Komentarz do Modelu Konwencji OECD*, Warszawa 2010, s. 860.

⁷⁸⁴ Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 października 2012 r. IPPB2/415-686/12-2/AK.

⁷⁸⁵ Cytat za B. Brzeziński (red.), *Komentarz...*, s. 860.

⁷⁸⁶ *Ibidem*.

MK OECD⁷⁸⁷. Jednocześnie na marginesie powyższych rozważań wyraźnie zaznaczyć należy, że dla kwestii odpłatności, nieodpłatności, bądź częściowej odpłatności nie będzie miała znaczenia forma odpłaty przyjęta przez strony. Model Konwencji OECD posługuje się bowiem pojęciem płatności (należności) wszelkiego rodzaju. Takie ujęcie prowadzi do wniosku, że należy rozumieć je możliwie szeroko, czyli jako wszelkie rodzaje środków postawionych do dyspozycji w zamian za uzyskane prawo⁷⁸⁸. Jako przykład wskazuje się, że należnościami licencyjnymi nie są wyłącznie świadczenia pieniężne, lecz wszelkiego rodzaju świadczenia bez względu na ich charakter lub formę (umowy barterowe, świadczenia w naturze). Fakt, że tylko częściowo wartość świadczenia wyrażona jest w pieniądzu w żaden sposób nie zmienia odpłatnego charakteru umowy. W przypadku, gdy część świadczenia spełniona jest w naturze należy je oszacować celem ustalenia wysokości należnego podatku.

2. 4. Opodatkowanie zdarzeń o charakterze nieodpłatnym w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania

Wobec omówienia zasad regulujących opodatkowanie „innych dochodów” w MK OECD, w tym dochodów o charakterze nieodpłatnym, należy przenieść powyższe uwagi na płaszczyznę zawartych i obowiązujących w porządku krajowym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Pomimo, że kategoria tych dochodów nie stanowi w umowach bilateralnych źródła o pierwszoplanowym znaczeniu, to zauważyć trzeba kilka zasadniczych sposobów ujęcia zagadnienia.

Pierwszą kategorię stanowią umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w których państwa jednoznacznie wskazują, że część dochodu osoby mającej miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się Państwie, bez względu na to, skąd one pochodzą a o których nie było mowy w innych artykułach umowy, będą opodatkowane tylko w tym Państwie⁷⁸⁹. Do grupy tej zaliczać się będą między innymi umowa polsko-niemiecka⁷⁹⁰ oraz umowa polsko – rosyjska⁷⁹¹. Rozwiązanie to

⁷⁸⁷ *Ibidem*.

⁷⁸⁸ *Ibidem*, s. 822.

⁷⁸⁹ Art. 22 ust. 1 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Włoskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zapobiegania uchylania się od opodatkowania sporządzona w Rzymie dnia 21 czerwca 1985 r., Dz.U. Nr 62, poz. 374.

⁷⁹⁰ Art. 22 ust. 1 umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Federalnej Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku podpisana w Berlinie 14 maja 2003 r., Dz. U. Nr 12, poz. 90.

⁷⁹¹ Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Federacji Rosyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatku od dochodu i majątku sporządzona w Moskwie dnia 22 maja 1992 r., Dz. U. Nr 125, poz. 569.

bazuje na przedstawionym wyżej Modelu Konwencji OECD i jest stosunkowo najczęściej stosowane w polskich umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Do drugiej grupy zaliczają się te umowy, w których państwa modyfikują ogólną treść wzajemnych postanowień. Przykładem jest umowa polsko – brytyjska, która w art. 21 ust. 1 stanowi, że części dochodu innego niż dochód wypłacany przez trust lub z majątku spadkowego w wyniku zarządzania tym majątkiem, bez względu na to gdzie powstaje, osiągniany przez osoby mające miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się Państwie, które nie zostały objęte postanowieniami poprzedzających artykułów Konwencji podlegają opodatkowaniu tylko w tym Państwie⁷⁹². Brzmienie art. 21 ust. 1 umowy polsko – brytyjskiej nie ogranicza jednak stosowania dwustronnego porozumienia. Zauważyć bowiem trzeba, że przepis ten był przedmiotem wykładni organów podatkowych, które uznały stanowisko podatnika ubiegającego się o wydanie interpretacji indywidualnej za prawidłowe także w odniesieniu do rozumienia „innych dochodów”⁷⁹³. Wobec faktu, że Konwencja zawarta między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w sprawie podatków od dochodu i ich zysków majątkowych, nie zawiera w swej treści uregulowań dotyczących uzyskania nieodpłatnego świadczenia z tytułu zwolnienia z długu – co było przedmiotem zapytania podatnika – należało zdaniem organu przyjąć, że skutki podatkowe należy rozpatryć w oparciu o art. 21 ust. 1 ww. Konwencji, a więc kategorię „innych dochodów”. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie podzielając zatem stanowisko wnioskodawcy wskazał, że w przedstawionym stanie faktycznym uzyskany dochód w postaci nieodpłatnego świadczenia w postaci zwolnienia z długu podatnika mającego miejsce zamieszkania dla celów podatkowych na terenie Wielkiej Brytanii podlega opodatkowaniu tylko w Wielkiej Brytanii.

Trzecią najmniej liczną grupą umów o unikaniu podwójnego opodatkowania są te porozumienia, które nie zawierają w swej treści kategorii „innych dochodów” o których mowa w art. 21 ust. 1 MK OECD. Reprezentatywna jest w tej grupie umowa polsko – amerykańska⁷⁹⁴. Stan braku uregulowania w umowie opodatkowania „innych dochodów” rodzi konieczność dokonania wykładni systemowej wewnętrznej i stosowania w stosunku do takiej kategorii dochodów ogólnej reguły

⁷⁹² Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od zysków majątkowych podpisana w Londynie w dniu 20 lipca 2006 r., Dz. U. Nr 250, poz. 1840.

⁷⁹³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 kwietnia 2014 r. nr IPPB1/415-325/14-6/JB.

⁷⁹⁴ Umowa między Rządem Polskiej Rzeczpospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o unikaniu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu podpisana w Waszyngtonie w dniu 8 października 1974 r., Dz. U. Nr 31, poz. 178.

wynikającej z art. 5 Umowy. W konsekwencji dochody takie należy traktować tak jakby umawiające się państwa nie miały woli, aby umowa stosowała się do takiej kategorii dochodów, a co za tym idzie będą one opodatkowane w oparciu o prawo wewnętrzne każdego z umawiających się państw. Trzeba zatem podkreślić, że „inne dochody” podlegać będą opodatkowaniu zarówno w Polsce jak i w Stanach Zjednoczonych, jednak niektóre z nich jak np. alimenty będą zwolnione od podatku dochodowego od osób fizycznych na mocy przepisów szczególnych, przykładowo art. 21 ust. 1 pkt 127 u.p.d.o.f.⁷⁹⁵.

W literaturze zwraca się uwagę na fakt, że większość umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, których stroną jest Polska jest zbieżna ze wzorcem określonym w art. 21 ust. 1 MK OECD. Zasadniczo przyjęto zatem zasady opodatkowania zalecone przez OECD⁷⁹⁶. Jednak najczęstszym wyjątkiem polskich umów o unikaniu opodatkowania, jest przyznanie drugiemu umawiającemu się państwu prawa do opodatkowania „innych dochodów”, w sytuacji gdy dochody pochodzą z jego źródeł, przy czym najczęściej dotyczy to dochodów, które rodzajowo nie zostały wymienione w art. 6 – 20 MK OECD. Rozwiązanie polegające na opodatkowaniu dochodów takich jak świadczenia alimentacyjne, świadczenia z tytułu ubezpieczeń, wygrane losowe czy dochody z innowacyjnych instrumentów finansowych w państwie źródła funkcjonują w umowach z Chinami z 1988r., Indonezją z 1992 r., Kanadą z 1987 r. oraz Nową Zelandią z 2005 r.⁷⁹⁷.

3. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania spadków i darowizn

Powszechnie stosowany Model Konwencji OECD w sprawie podatków od dochodu i majątku współistnieje obok innych opracowanych do tej pory modeli konwencji bilateralnych, a mianowicie:

- Modelu Konwencji OECD w sprawie podatku od nieruchomości oraz podatków od spadków i darowizn,
- Modelu Konwencji OECD o wzajemnej pomocy administracyjnej w zakresie dochodzenia roszczeń podatkowych,
- modelowego Porozumienia dotyczącego wymiany informacji w sprawach podatkowych⁷⁹⁸.

⁷⁹⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 21 lipca 2016 r. IBPB-2-1/4511282/16/HK.

⁷⁹⁶ B. Brzeziński, *Model...*, s. 1103.

⁷⁹⁷ *Ibidem*, s. 1104.

⁷⁹⁸ Z. Kukulski, *op.cit.*, s. 82.

Praktyka zawierania umów dwustronnych w zakresie eliminacji podwójnego opodatkowania w odniesieniu do podatku od spadków i darowizn nie jest taka powszechna jak ma to miejsce w przypadku podatku od dochodu i majątku. Należy jednak mieć na uwadze, że umawiające się państwa mogą włączyć w zakres przedmiotowy umowy dotyczącej podatku od dochodu i majątku także podatek od spadków i darowizn, co jednak stanowi praktykę rzadko spotykaną⁷⁹⁹. Problematyka pracy nie może jednak pomijać kwestii eliminacji podwójnego opodatkowania spadków i darowizn, które jako zdarzenia oraz czynności prawne skutkują nieodpłatnym przysporzeniem. Należy zatem rozważyć i dokonać analizy zakresu umów, zagadnień problematycznych, w szczególności terminologii, a także stosunku w jakim pozostają umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie dochodu i majątku do porozumień mających na celu eliminację podwójnego opodatkowania spadków i darowizn w zakresie zdarzeń o charakterze nieodpłatnym. Obecnie, po rewizji dokonanej w roku 1982, funkcjonuje Model Konwencji w sprawie podatku od nieruchomości oraz podatków od spadków i darowizn (*Model Convention with respect to estate, inheritance and gift taxes*)⁸⁰⁰. Biorąc pod uwagę liczbę zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie dochodu i majątku, liczba porozumień bilateralnych dotyczących podatku od nieruchomości, spadków i darowizn przedstawia się nadzwyczaj skromnie⁸⁰¹. Jedynymi zawartymi do chwili obecnej umowami są:

- umowa pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisana w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r.⁸⁰² która wiąże Czechy i Słowację;
- konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieżeniu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisana w Wiedniu dnia 24 listopada 1926 r.⁸⁰³;
- konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r.⁸⁰⁴.

⁷⁹⁹ *Ibidem*, s. 83.

⁸⁰⁰ Model Konwencji w sprawie podatku od nieruchomości oraz podatków od spadku i darowizny, <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=82&InstrumentPID=79&Lang=en&Book=>, dostęp na dzień 25 listopada 2020 r.

⁸⁰¹ Obecnie Polska jest stroną 90 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, stan na dzień 29 lipca 2021 r. według danych dostępnych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów <http://www.finanse.mf.gov.pl>.

⁸⁰² Dz. U. z 1926 r., Nr 13, poz. 78.

⁸⁰³ Dz.U. z 1928 r., Nr 61, poz. 557.

⁸⁰⁴ Dz.U. z 1931 r., Nr 75, poz. 602.

Trzy zawarte w okresie dwudziestolecia międzywojennego umowy i konwencje (dotyczące jedynie spadków, ale już nie darowizn) w sposób oczywisty nie przystają do potrzeb aktualnego obrotu gospodarczego, w tym transgranicznego otrzymania spadku, bądź darowizny. Obecnie nie są też prowadzone prace nad zawarciem umów międzynarodowych.

Zarówno tytuł Modelu Konwencji z 1982 r. jak i jego choćby pobieżna analiza wskazuje, że istotną częścią zakresu przedmiotowego będą zdarzenia o charakterze nieodpłatnym, transfery majątku pod tytułem darmym, bądź też nieodpłatny przyrost majątku. Stwierdzić można swoistą konkurencję Modelu Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku oraz Modelu Konwencji w sprawie podatku od nieruchomości oraz podatków od spadków i darowizn w tych przypadkach, gdzie *prima facie* trudno jest dokonać jednoznacznej kwalifikacji danego zdarzenia jako skutkującego powstaniem dochodu uzyskanego nieodpłatnie lub nieodpłatnego przyrostu majątku. Problem w takim przypadku sprowadza się do konieczności udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy określone zdarzenie o naturze nieodpłatnej, w szczególności nieodpłatne nabycie majątku objęte będzie zakresem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu, czy też dwustronnych umów dotyczących podatku od spadków i darowizn. W orzecznictwie sądów administracyjnych, wskazywano niejednokrotnie na sposób dokonania wykładni przepisów umów międzynarodowych oraz prawa krajowego w zakresie prawidłowej kwalifikacji prawnej zdarzenia nieodpłatnego. Spory między podatnikami, a organami podatkowymi dotyczyły mianowicie rozstrzygnięcia, czy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku obejmuje swym zakresem podatek majątkowy jakim jest danina od spadków i darowizn, a w konsekwencji w związku z nabytym za granicą spadkiem znajdą zastosowanie ustanowione tą umową metody unikania podwójnego opodatkowania⁸⁰⁵. Należy zgodzić się z dominującym w orzecznictwie stanowiskiem wyrażonym w powołanym wyroku NSA z dnia 8 lipca 2009 r., że co prawda umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku mogłyby z pozoru obejmować swoim zakresem także nieodpłatny przyrost majątku jakim jest nabycie spadku, jednak analiza zakresu przedmiotowego poszczególnych umów dwustronnych stanowiących, iż za podatki od dochodu i od majątku uważa się wszystkie podatki pobierane od całego dochodu, od całego majątku albo od części dochodu lub majątku, włączając podatki od zysku z przeniesienia tytułu własności majątku ruchomego lub nieruchomości, jak również podatki od przyrostu majątku, co nasuwa wniosek, że podatkami od majątku są wyłącznie podatki obciążające jego posiadanie (podatek od posiadania majątku). Dlatego też, chodzi tu o podatek majątkowy obejmujący cały posiadany majątek (lub poszczególne jego skład-

⁸⁰⁵ Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2009 r., II FSK 317/08.

niki), gdzie podstawą opodatkowania jest jego wartość. Tymczasem, podatku od majątku nie można – jak dalej wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny - utożsamiać z podatkiem od spadków i darowizn, który jest daniną obciążającą fakt nabycia majątku bądź jego powiększenia w drodze spadku lub darowizny, nie jest zaś podatkiem od całego lub części majątku posiadanego przez podatnika. Jednocześnie w ocenie Sądu, nabycia spadku nie można traktować jako nieodpłatnego przyrostu majątku w rozumieniu umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, gdyż przyrost majątku, o którym mowa w Modelu Konwencji należy rozumieć jako przyrost kapitału, czyli zysk lub dochód⁸⁰⁶. Nadto, jak zauważa się w orzecznictwie, poza odwołaniem się do językowych i celowościowych dyrektyw interpretacyjnych stanowisko powyższe wzmacnia fakt, że co do zasady umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie obejmują swym zakresem przedmiotowym podatków od spadków, a co za tym idzie dla uniknięcia podwójnego opodatkowania spadku otwartego w jednym państwie, którego nabywcą jest rezydent drugiego państwa, muszą być zawierane odrębne umowy międzypaństwowe o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie spadków⁸⁰⁷.

Nie sposób nie zauważyć także, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczą podatków od dochodu i od zysków majątkowych. Nie budzi wątpliwości, że mają one zastosowanie w Polsce do podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. Należy zatem postawić pytanie, czy w wypadku, gdy w konkretnej umowie bilateralnej nie został wymieniony podatek od spadków i darowizn, użyte w umowie pojęcie "podatki od majątku", "podatki od przyrostu majątku" obejmują także podatek od spadków i darowizn. Analiza postanowień umów dwustronnych, przykładowo art. 2 ust. 2 umowy polsko-francuskiej⁸⁰⁸ skłania do postawienia tezy, że podatkami od majątku są wyłącznie podatki obciążające jego posiadanie (podatek od posiadania majątku)⁸⁰⁹. Chodzi tu zatem o typowy podatek majątkowy, który obejmuje cały posiadany majątek (poszczególne jego składniki), gdzie podstawą opodatkowania jest jego wartość. Podatku od majątku w takim ujęciu nie można w związku z tym utożsamiać z podatkiem od spadków i darowizn, który jest daniną obciążającą fakt nabycia majątku lub powiększenia w drodze spadku lub darowizny, a nie - jak stanowi umowa - podatkiem od całego lub części majątku⁸¹⁰. Dlatego

⁸⁰⁶ Wyroki WSA w Rzeszowie z dnia 24 stycznia 2008 r., I SA/Rz 759/07 oraz z dnia 4 grudnia 2007 r., I SA/Rz 758/09.

⁸⁰⁷ Wyrok NSA z dnia 14 października 2009 r., II FSK 759/08.

⁸⁰⁸ Umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 19 stycznia 1977 r., Dz.U. 1977 Nr 1, poz. 5.

⁸⁰⁹ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 20 maja 2011 r., nr ITPB2/436-26/11/TJ.

⁸¹⁰ *Ibidem*.

też, podatki od majątku, o których mowa w art. 2 ust. 2 umowy polsko-francuskiej mogą stanowić co najwyżej pewną część w ramach szerszej kategorii podatków majątkowych, obciążających zarówno posiadanie majątku, jak i jego powiększenie. Taką tezę potwierdza analiza art. 22 MK OECD, który to przepis dotyczy tylko podatków od majątku, z wyłączeniem podatków od majątku nieruchomości, spadków i darowizn, i z przeniesienia zobowiązań.

Mając na uwadze rozważania podejmowane w rozdziale III należy stwierdzić, że podatek od spadków i darowizn nie jest także podatkiem od przyrostu majątku w znaczeniu nadanym w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie dochodu i majątku. Należy bowiem zwrócić uwagę na treść omawianego już art. 13 MK OECD i komentarz do tejże regulacji, który dotyczy zasadniczo opodatkowania zysków z przeniesienia własności majątku. Istnieją bowiem sytuacje, które prowadzić mogą do opodatkowania przyrostu majątku, nawet jeśli nie następuje jednoczesne przeniesienie tytułu własności. Jako przykład podaje się, wzrost wartości środków trwałych tak dalece, że właściciel przystępuje do rewaluacji majątku w swych księgach. Tego rodzaju podatki od przyrostu majątku wchodzą w zakres Modelu Konwencji OECD w sprawie unikania podwójnego opodatkowania dochodu i majątku zgodnie z jej art. 2. Przyrost majątku, ujęty w umowach bilateralnych należy zatem rozumieć jako przyrost kapitału, czyli zysk lub dochód, nie zaś jako przyrost majątku na skutek spadkobrania⁸¹¹. Wyżej zaprezentowane tezy judykatury wskazują, że zakres przedmiotowy międzynarodowych umów dwustronnych w sprawie podatku od nieruchomości oraz podatków od spadków i darowizn może nasuwać wątpliwości, gdyż w istocie zdarzenia o charakterze nieodpłatnym mogą polegać na nabyciu majątku lub jego przyroście w sensie ekonomicznym, co jednak może skutkować błędnym przyjęciem, że w takim przypadku zastosowanie będą miały postanowienia umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku. W związku z powyższym, należy dokonać analizy zakresu przedmiotowego Modelu Konwencji w sprawie podatku od nieruchomości oraz podatków od spadków i darowizn. W jej art. 2 ust. 1 przyjmuje się, że ma zastosowanie do podatków od nieruchomości, spadków oraz darowizn, przy czym nie ma znaczenia na jakim szczeblu administracji państwowej lub samorządowej danego państwa danina ta jest pobierana. W dalszej części art. 2 znajduje się legalna definicja pojęć o których mowa wyżej. Przez podatki od nieruchomości i spadków rozumie się te daniny nakładane przez państwo, które dotyczą przejścia własności składników majątku spadkodawcy z chwilą jego śmierci na spadkobierców. Za podatek od darowizn uważa się natomiast taką daninę, która jest nakładana wyłącznie na transfer (przysporzenie) *inter vivos* dokonany w sposób nieodpłatny lub częściowo nieodpłatny.

⁸¹¹ *Ibidem*.

Postanowienia Modelu Konwencji w sprawie podatku od nieruchomości oraz podatków od spadków i darowizn stosuje się także do niewskazanych wprost w umowie bilateralnej, lecz podobnych podatków nakładanych przez układające się strony po dacie ratyfikacji umowy. Gwarantem prawidłowego stosowania postanowień zawieranych umów dwustronnych jest obowiązek notyfikowania przez strony jakichkolwiek zmian stanu prawnego w relewantnym zakresie.

Wyżej przytoczona definicja podatku od darowizn jest o tyle istotna, że wyłącznie takie dary, które odpowiadają jej zakresowi będą wyznaczać obowiązek stosowania zawartej umowy w przedmiocie unikania podwójnego opodatkowania. W tym miejscu należy jednak odnieść się do znaczenia terminu „darowizna”, który jest używany w omawianym zakresie. Otóż, niewątpliwie konotacja terminologiczna wyżej wskazanego pojęcia przywodzi na myśl konwencjonalną czynność prawną zdefiniowaną w polskim porządku prawnym w art. 888 § 1 k.c., gdzie mowa jest o zobowiązaniu się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem majątku darczyńcy. Jednak najogólniej rzecz ujmując, przytoczone pojęcie darowizny odbiega swoim znaczeniem od pojęcia *gift*, którym posłużono się w wersji anglojęzycznej Modelu Konwencji. Przede wszystkim błędne byłoby traktowanie obu pojęć jako synonimów, gdyż *gift* w znaczeniu nadanym przez art. 2 ust. 2 MK w sprawie podatku od nieruchomości oraz podatków od spadków i darowizn nadaje mu zgoła inne znaczenie, o czym będzie mowa niżej. Po drugie, o ile darowizna stanowi część języka prawnego, o tyle termin *gift* jest częścią języka potocznego (naturalnego), któremu nadaje się także znaczenie prezentu, podarunku, upominku, premii, co w oczywisty sposób nie musi mieścić się kategorii czynności prawnej jaką jest umowa, ale także w równym stopniu jest terminem języka prawnego i prawniczego w krajach kultury anglosaskiej⁸¹². Reasumując, posługiwanie się pojęciem darowizny w kontekście art. 2 ust. 2 MK wynika z pewnych ograniczeń językowych i braku innego, bardziej adekwatnego terminu, który byłby właściwy w tym zakresie.

W Modelu Konwencji nie zawarto klasycznej definicji opisowej pojęcia darowizna. Literalne odczytanie normy art. 2 ust. 2 MK w sprawie podatku od nieruchomości oraz podatków od spadków i darowizn wskazuje, jakie podatki od darowizn będą istotne z punktu widzenia jej postanowień. Chodzi tu o przysporzenie, także świadczenie lub transfer. Nie wskazuje się jednak w treści przepisu, czy ma to być przysporzenie w gotówce, czy też inny rodzaj korzyści, która otrzymuje druga strona. Należy jednak w kontekście całego art. 1 i 2 uznać, że chodzi o realną korzyść i przysporzenie, które można wyrazić w pieniądzu. Przepływ korzyści musi nastąpić między osobami żyjącymi, co ma dwojakie znaczenie. Chodzi tu bowiem niewątpliwie o osoby fizyczne, co nie budzi

⁸¹² Przykładem jest tytuł rozdziału 12 amerykańskiego *Internal Revenue Code* „Gift tax” (26 U.S.C. § 2501).

wątpliwości oraz wyłącza spod omawianej regulacji wszystkie rozporządzenia dokonane przez potencjalnego darczyńcę, w których nie uczestniczyłby lub nie miał świadomości aktu otrzymania korzyści obdarowany. Wreszcie, darowizna taka musiałaby zostać dokonana pod tytułem darmym, nieodpłatnie lub – co szczególnie istotne – częściowo nieodpłatnie (ang. „*less than full consideration*”, co należy tłumaczyć jako niepełne wynagrodzenie)⁸¹³.

Literatura przedmiotu wskazuje na dodatkowe elementy wynikające z treści art. 2 MK w sprawie podatku od nieruchomości oraz podatków od spadków i darowizn i uzupełnia jego treść. Definicja wynikająca z powołanej normy obejmuje te daniny, które obciążają klasyczne umowy darowizny (inne niż zawarte *mortis causa*), ale także inne przysporzenia i świadczenia o charakterze nieodpłatnym⁸¹⁴. W tym kontekście należy zauważyć, że tak ujęta definicja podatków od darowizn może rodzić wątpliwości na gruncie polskiego prawa podatkowego. Świadczenia nieodpłatne, nie będące darowiznami w rozumieniu art. 888 § 1 k.c. podlegają opodatkowaniu na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Podobieństwo skutków prawnych i ekonomicznych obu transferów o charakterze nieodpłatnym powodowałoby konieczność rozstrzygnięcia, czy dane zdarzenie podlegałoby umowie o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie dochodu i majątku, czy też darowizn i spadków. Z uwagi na to, że państwa wskazują w treści umów bilateralnych ustawy, których zakres przedmiotowy podlega tymże umowom wątpliwości w wyżej wskazanym zakresie mogą w praktyce nie zaistnieć.

Z punktu widzenia rozwiązań prawnych, w których brak jest odrębnych ustaw dotyczących opodatkowania czynności prawnych zbliżonych do umowy darowizny sytuacja może jednak wyglądać zgoła inaczej. Warto zwrócić uwagę, że pojęcie darowizny jako klasycznej umowy zawartej pod tytułem darmym oraz przysporzenia o charakterze nieodpłatnym rodzą wątpliwości w innych systemach prawnych. Przykładem konieczności określenia prawidłowych skutków prawnopodatkowych otrzymanej przez artystę nagrody pieniężnej za wygraną w konkursie muzycznym jest sprawa rozstrzygana przez Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych (*Robertson vs. United States*)⁸¹⁵. W ocenie podatnika będącego wykonawcą i kompozytorem utworu muzycznego, otrzymana przez niego od organizatora konkursu nagroda pieniężna była darowizną („*gift*”) a nie dochodem opodatkowanym według zasad ogólnych tego podatku. Stanowiska tego nie podzielił Sąd Najwyższy w

⁸¹³ W tym miejscu uwidacznia się istotna różnica między darowizną o której mowa w art. 888 § 1 k.c. a darowizną w ujęciu art. 2 ust. 2 MK OECD, która jak wynika z wykładni gramatycznej nie przewiduje jako warunku pełnej nieodpłatności przedmiotu umowy.

⁸¹⁴ *Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts, Raport of the OECD Committee on Fiscal Affairs*, 1982, s. 46.

⁸¹⁵ 343 U.S. 711, 1952.

wyroku z dnia 2 czerwca 1952 r⁸¹⁶. uznając, że otrzymana nagroda jest w istocie dochodem, który winien zostać przyporządkowany do okresu w których utwór powstawał. W uzasadnieniu orzeczenia Sąd przyjął, że w sensie prawnym wypłaty nagrody dla zwycięzcy konkursu stanowią wykonanie zobowiązania umownego. Zaakceptowanie przez uczestników konkursu oferty złożonej przez jego sponsora tworzy konkretną umowę podlegającą wykonaniu. Obowiązki prawne - płatność za świadczone usługi lub wynagrodzenie wypłacone na podstawie umowy - nie jest w żadnym wypadku darowizną lub prezentem. Na marginesie zauważyć trzeba, że rozstrzygnięcie mogłoby być inne, gdyby nagroda została przyznana w uznaniu dotychczasowych osiągnięć uczestnika konkursu, jeżeli płatność (nagroda pieniężna) zostałaby przyznana nie za usługę w postaci skomponowania konkretnego utworu lecz ze względu na szacunek lub uznanie dla umiejętności kompozytora. Jeśli zatem nieodpłatne świadczenie pieniężne dokonywane jest w zamian za świadczone usługi, to nie ma znaczenia dla skutków podatkowych fakt, że darczyńcy nie przynosi to korzyści ekonomicznych⁸¹⁷. Opisany wyżej przypadek stanowi zatem przykład, że o ile sama definicja darowizny z art. 2 ust. 2 Modelu Konwencji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nieruchomości, darowizn i spadków nie budzi większych wątpliwości co do prawidłowości jej konstrukcji, o tyle już rozwiązania prawne funkcjonujące w poszczególnych systemach prawnych mogą powodować wątpliwości interpretacyjne.

4. Opodatkowanie spadków i darowizn w prawie Unii Europejskiej

4. 1. Zagadnienie naruszenia zasady swobodnego przepływu kapitału w przypadku transgranicznego nabycia spadków i darowizn między państwami członkowskimi UE

Problem podwójnego opodatkowania spadków w Unii Europejskiej został wyraźnie dostrzeżony po raz pierwszy przez Komisję Europejską w 2010 r. poprzez wydanie Komunikatu dotyczącego usuwania transgranicznych przeszkód w opodatkowaniu obywateli Unii Europejskiej⁸¹⁸. W dokumencie tym zwrócono uwagę, że do 2003 r. transgraniczne opodatkowanie spadków w zasadzie nie było przedmiotem jakichkolwiek wątpliwości, czego potwierdzeniem był fakt, że do tego

⁸¹⁶ <http://caselaw.findlaw.com/us-supreme-court/343/711.html>, dostęp na dzień 01.05.2021r.

⁸¹⁷ Podobne stanowisko wyraził Sąd Najwyższy Stanów Zjednoczonych w wyroku z dnia 3 czerwca 1929 r. *Old Colony Trust Co. v. Commissioner*, 279 U.S. 716 (1929); <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/279/716/case.html>. W powołanym orzeczeniu Sąd doszedł do wniosku, że dobrowolna zapłata świadczenia pieniężnego z tytułu wykonania usługi nie może wskazywać na charakter darowizny.

⁸¹⁸ *Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, Removing cross-border tax obstacles for EU citizens*, http://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/crossborder-inheritance-tax-problems-within-eu_en, dostęp na dzień 17 lipca 2017 r.

czasu Europejski Trybunał Sprawiedliwości nie odniósł się w żadnym ze swoich orzeczeń do zagadnienia podwójnego opodatkowania spadków i potencjalnego naruszenia zasady przepływu kapitału w tym kontekście. Niewątpliwie jednak, opodatkowanie nieodpłatnego przyrostu majątku w postaci nabycia spadku lub otrzymania darowizny może rodzić ryzyko naruszenia funkcjonowania rynku wewnętrznego Unii Europejskiej w dwóch zasadniczych obszarach⁸¹⁹. Pierwszym z nich jest możliwa dyskryminacja podatnika - nierezydenta, która może polegać na stosowaniu wobec niego innych, szczególnych rozwiązań prawnych niż wobec podatników, którzy posiadają status rezydenta danego państwa członkowskiego UE. Możliwa jest także dyskryminacja, która odnosi się do rezydenta lub osoby mającej obywatelstwo danego państwa wtedy, gdy obowiązujące regulacje prawne pogorszą jego sytuację ze względu na nabycie majątku położonego w innym państwie członkowskim niż państwo jurysdykcji podatkowej. Wśród przykładów przepisów obowiązujących w państwach członkowskich, które potencjalnie mogą skutkować naruszeniem traktatowej zasady swobody przepływu kapitału można wymienić:

- istnienie różnych zasad wyceny wartości nabytego majątku (aktywów) w zależności od miejsca jego położenia lub miejsca wykonywania praw z nim związanych,
- ograniczanie prawa do odliczania od podstawy opodatkowania długów i zobowiązań zapłaconych w innym państwie członkowskim UE związanych z aktywami, które wchodzi w skład dziedziczonego lub nabytego nieodpłatnie majątku,
- inne zasady opodatkowania nabycia spadków po osobach, które nie były rezydentami w chwili śmierci,
- stosowanie wyższych kwot wolnych od opodatkowania w przypadku nabycia spadku lub darowizny przez rezydenta danego państwa, bądź stosowanie innych mechanizmów skutkujących brakiem możliwości zastosowania wyłączeń podatkowych w stosunku do nierezydenta,
- stosowanie zwolnień podatkowych w przypadku nabycia w drodze spadku lub darowizny nieruchomości w tych przypadkach, gdy nabywcą jest rezydent danego państwa członkowskiego.

Drugim istotnym i zdecydowanie częściej dostrzeganym zagrożeniem dla prawidłowego funkcjonowania rynku wewnętrznego jest zjawisko dwukrotnego, a nawet – co jest rzadko spotykanym przypadkiem w opodatkowania otrzymanego dochodu – wielokrotnego opodatkowania nabytego spadku lub otrzymanej darowizny. Dwu- lub wielokrotne opodatkowanie tego samego nabycia majątku jest skutkiem braku umów dwustronnych o unikaniu podwójnego opodatkowania, jednak na płaszczyźnie prawa UE brak umów bilateralnych nie może być podstawą do uznania, że zjawi-

⁸¹⁹ Komunikat Komisji Europejskiej z dnia 15 grudnia 2011 r., nr 2011/864.

sko to jest dopuszczalne lub zgodne z prawem pierwotnym UE. Pomimo, że wyżej wymienione zjawiska uznawane są dość powszechnie za naruszające zasadę swobodnego przepływu kapitału, do tej pory nie znalazło to odzwierciedlenia w prawie wtórnym UE. Istotnymi wskazówkami, które mogą w przyszłości posłużyć za wyznacznik rozwiązań legislacyjnych są dotychczasowe orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który z biegiem czasu rozpoznaje coraz więcej spraw dotyczących bezpośrednio krajowych regulacji dotyczących transgranicznego opodatkowania spadków i darowizn.

4. 2. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w zakresie opodatkowania spadków i darowizn

Wzrastające znaczenie problemu podwójnego opodatkowania spadków i darowizn w ramach Unii Europejskiej obrazuje fakt, że począwszy od 2003 r. sądy krajowe przynajmniej w ośmiu sprawach skierowały do Trybunału Sprawiedliwości UE swoje pytania dotyczące transgranicznego opodatkowania spadków. W powołanym wyżej dokumencie z 2010 r. Komisja Europejska zwraca uwagę, że problemy związane z podwójnym opodatkowaniem dotyczą z jednej strony dyskryminacji, z drugiej zaś zróżnicowanych regulacji prawnych państw członkowskich, które przewidują opodatkowanie nabycia spadków. Dodatkowo potrzebę opracowania unijnych dokumentów w omawianym zakresie powoduje istnienie niewielu dwustronnych konwencji podatkowych między państwami członkowskimi dotyczących podwójnego opodatkowania spadków. W tym stanie rzeczy Komisja zaplanowała w 2010 r. szeroko zakrojone konsultacje na temat transgranicznych problemów związanych z podatkiem od spadków. Zamierzeniem Komisji było stworzenie wytycznych dotyczących usuwania dyskryminacyjnych regulacji, które zasadniczo można zidentyfikować na dwóch płaszczyznach. Pierwsza z nich dotyczy dyskryminacji dziedziczenia transgranicznego w porównaniu do dziedziczenia bez elementu transgranicznego przez państwo członkowskie. Innymi słowy, odmienne traktowanie może polegać na stosowaniu wyższej stawki podatku od spadku w odniesieniu do miejsca (innego państwa członkowskiego), gdzie położony jest majątek lub miał miejsce stałego pobytu zmarły i (lub) mają miejsce stałego pobytu bądź zamieszkania spadkobiercy. Taki sposób opodatkowania różniłby się zatem od sytuacji, w której nie występowałby żaden łącznik transgraniczny, a więc gdy zarówno położenie majątku spadkowego, miejsce zamieszkania lub stałego pobytu spadkodawcy oraz spadkobierców odnosiłoby się tylko do jednego państwa członkowskiego. Druga płaszczyzna potencjalnej dyskryminacji dotyczy przypadków, gdy zarówno państwo położenia majątku spadkowego, jak i państwo w którym miejsce stałego pobytu lub zamieszkania posiadał spadkodawca oraz posiada lub posiadają spadkobiercy dąży do opodatkowania. Zw-

raca się dodatkowo uwagę, że może wystąpić sytuacja wielokrotnego opodatkowania tam, gdzie miejsce zamieszkania lub pobytu spadkodawcy i spadkobierców nie znajdują się w tym samym państwie.

Analiza potencjalnych przypadków dyskryminujących w opodatkowaniu spadków nasuwa spostrzeżenie, że w istocie nie istnieją obecnie skuteczne krajowe lub międzynarodowe rozwiązania mające na celu zwolnienie podwójnego lub wielokrotnego opodatkowania spadków. Obawa o wyraźne naruszenie zasad traktatowych, w tym zasadę swobodnego przepływu kapitału wydaje się być w tym stanie rzeczy uzasadniona, jednak analiza orzecznictwa TS UE zdaje się nie potwierdzać takiego wniosku. Już w 2009 r. Europejski Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że prawo wspólnotowe, na obecnym etapie jego rozwoju, nie ustanawia ogólnych kryteriów przydzielania obszarów kompetencji między państwami członkowskimi w odniesieniu do zniesienia podwójnego opodatkowania w ramach Wspólnoty Europejskiej. W konsekwencji, oprócz dyrektywy Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich⁸²⁰, Konwencji z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie zniesienia podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych⁸²¹ oraz dyrektywy Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek⁸²², dotychczas nie przyjęto jednolitego aktu harmonizacji mającego na celu wyeliminowanie podwójnego opodatkowania spadków na poziomie prawa wspólnotowego⁸²³. W ocenie ETS, w obecnym stadium rozwoju prawa wspólnotowego, państwa członkowskie korzystają z pewnej autonomii w dziedzinie opodatkowania nabycia spadków pod warunkiem, że będzie to zgodne z zasadami prawa wspólnotowego, tym samym państwa członkowskie nie są zobowiązane do dostosowywania własnych systemów podatkowych do rozwiązań innych państw, między innymi w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania wynikającego z równoległego wykonywania przez te państwa członkowskie ich suwerenności fiskalnej. W kontekście opodatkowania spadków (oraz w dużej mierze darowizn) nie sposób odmówić racji Trybunałowi, który konkludując rozważania na temat istniejącego braku harmonizacji na poziomie prawa unijnego wskazał, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Traktat nie zapewnia żadnej gwarancji obywatelowi Unii, iż przeniesienie jego miejsca zamieszkania do innego państwa członkowskiego niż państwo, w którym wcześniej zamieszkiwał, będzie neutralne

⁸²⁰ Dz.U. L 225, str. 6.

⁸²¹ Dz.U. L 225, str. 10.

⁸²² Dz.U. L 157, s.38.

⁸²³ Wyrok ETS z dnia 12 grudnia 2009 r. w sprawie C-67/08, *Margarete Block v Finanzamt Kaufbeuren*, 2009 I-00883.

w odniesieniu do opodatkowania. Biorąc pod uwagę rozbieżności w ustawodawstwie podatkowym państw członkowskich, takie przeniesienie może przynieść korzyść obywatelowi, lecz również pozostać neutralne podatkowo lub wręcz pogorszyć jego sytuację, w zależności od okoliczności⁸²⁴. Stanowisku ETS trudno nie przyznać racji, jednak jednocześnie nie można tracić z pola widzenia fundamentalnego dla zasad prawa Unii Europejskiej zakazu ograniczania przepływu kapitału wyrażonego w art. 63 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (dalej: TFUE)⁸²⁵. Zasadne jest zatem pytanie o wzajemną relację zasady swobody przepływu kapitału oraz ograniczeń wpływających na tę zasadę, wynikających z odrębnych regulacji państw członkowskich w zakresie opodatkowania nabycia spadków.

Niewątpliwie naruszenie zasady swobodnego przepływu kapitału w aspekcie zdarzeń nieodpłatnych jest dostrzegane w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości UE⁸²⁶. Co istotne dla dalszych rozważań TS UE podkreślił, że art. 63 TFUE nie zawiera definicji pojęcia „przepływ kapitału” i w związku z tym uzasadnione jest odwołanie się do dyrektywy 88/361 z dnia 24 czerwca 1988 r. w sprawie wykonania art. 67 Traktatu i jej załącznika 1 „Nomenklatura przepływów kapitału” określającego, jakie rodzaje transakcji w obrocie między państwami członkowskimi UE są objęte swobodą przepływu kapitału. W ocenie Trybunału, objęte zakresem dyrektywy 88/361 oraz art. 63 TFUE są darowizny i nieodpłatne zapisy testamentowe. Opodatkowanie spadków podlega co do zasady art. 63 TFUE, dotyczącemu swobody przepływu kapitału. Dziedziczenie, które polega na przejściu majątku po osobie zmarłej na jedną lub więcej osób, objęte tytułem XI załącznika 1 do dyrektywy 88/361, „Przepływy kapitału o charakterze osobistym”, stanowi bowiem przepływ kapitału w rozumieniu art. 63 TFUE⁸²⁷. Orzecznictwo TS UE nie pozostawia także wątpliwości, że zasada swobody przepływu kapitału odnosi się także do transgranicznego spadkobrania. Jednym z istotniejszych i powołanych w literaturze orzeczeń jest wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE w którym uznał on, że z postanowień TFUE można wywodzić prawo niepodlegania konieczności płacenia podatku wyższego niż ten, który musieliby zapłacić spadkobiercy, jeżeli spadkodawca mieszkałby w tym

⁸²⁴ Wyrok ETS z dnia 13 lipca 2004 r. w sprawie C-365/02, *Lidfors*, 2004 I-07183; wyrok ETS z dnia 12 lipca 2005 r. C-403/03, *Schempp*, 2005 I-06421.

⁸²⁵ Dz.U. C 202 z 7.06.2016 r.

⁸²⁶ Wyrok ETS z dnia 16 lipca 2015 r. w sprawie C-485/14, Komisja Europejska przeciwko Republice Francuskiej, 2015/C 311/14

⁸²⁷ Wyroki 19 lipca 2012 r. w sprawie C-31/11, *Marianne Scheunemann*; wyrok z dnia 11 września 2008 r.: w sprawie C-11/07, *Eckelkamp i in.*, Zb.Orz. s. I6845, pkt 39; w sprawie C-43/07, *ArensSikken*, Zb.Orz. s. I6887, pkt 30; z dnia 15 października 2009 r. w sprawie C-35/08 *Busley i Cibrian Fernandez*, Zb.Orz. s. I9807, pkt 18; z dnia 10 lutego 2011 r. w sprawie C-25/10 *Missionswerk Werner Heukelbach*, Zb.Orz. s. I497, pkt 16.

samym kraju⁸²⁸. W ocenie Trybunału prawo unijne sprzeciwia się regulacjom krajowym godzącym w korzystanie z możliwości, jakie daje rynek wewnętrzny, gdyż w obrębie rynku wewnętrznego panuje konkurencja nie tylko między przedsiębiorstwami, lecz także między systemami podatkowymi⁸²⁹.

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w późniejszym swoim orzecznictwie wskazywał, że naruszenie zasady swobody przepływu kapitału w aspekcie podatku spadkowego może polegać nie tylko na zróżnicowaniu stawek podatkowych, lecz także innych elementów konstrukcyjnych podatku. Takim działaniem dyskryminacyjnym jest stosowanie większego zakresu zwolnienia w przypadku, gdy spadkodawca lub strona umowy darowizny w momencie nabycia spadku, bądź zawarcia takiej umowy posiadała miejsce zamieszkania na terytorium danego państwa członkowskiego⁸³⁰. Państwo członkowskie nie może także różnicować zakresu zwolnienia podatku spadkowego od posiadania miejsca stałego zamieszkiwania przez zmarłego i nabywcę na terytorium państwa trzeciego w chwili nabycia spadku. Zdaniem TS UE art. 56 i 58 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie obowiązywaniu uregulowania państwa członkowskiego w dziedzinie obliczania podatku od spadków, które przewiduje w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia gruntu położonego na terytorium tego państwa, jeżeli zmarły i nabywca spadku w chwili otwarcia spadku posiadali miejsce zamieszkania w państwie trzecim, że kwota wolna od podatku odliczana od podstawy opodatkowania jest niższa od kwoty wolnej od podatku, jaka zostałaby przyznana, gdyby przynajmniej jeden z nich w tej samej chwili posiadał miejsce zamieszkania w rzeczonym państwie członkowskim⁸³¹. Niedopuszczalne jest zatem różnicowanie kwoty wolnej od podatku w ten sposób, że odliczana od podstawy opodatkowania kwota jest niższa od kwoty wolnej od podatku, jaka zostałaby przyznana, gdyby spadkobierca lub spadkodawca w chwili otwarcia spadku posiadał miejsce zamieszkania w tymże państwie członkowskim. Takie samo stanowisko zajął Trybunał Sprawiedliwości w przypadku umów darowizny⁸³².

⁸²⁸ Wyrok ETS z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-364/01, Spadkobiercy *H. Barbier v Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen*, ECR 2003, s. I. 15013.

⁸²⁹ W. Nykiel, A. Zalański (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych, komentarz*, Warszawa 2014, s. 315.

⁸³⁰ Wyrok TS UE z dnia 4 września 2014 r. w sprawie C-211/13 Komisja Europejska przeciwko Republice Federalnej Niemiec i Królestwu Hiszpanii.

⁸³¹ Wyrok TS UE z dnia 17 października 2013 r. w sprawie C-181/12, *Yvon Welte v. Finanzamt Velbert*, ECLI:EU:C:2013:662.

⁸³² Wyrok TS UE z dnia 22 kwietnia 2010 r. C-510/08, *Vera Mattner*, 2010 I-03553.

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości UE w zakresie opodatkowania spadków i darowizn jako nieodpłatnego przyrostu majątku z punktu widzenia zasady swobodnego przepływu kapitału określonej w art. 63 TFUE, wskazuje w pierwszym rzędzie na konieczność przestrzegania obowiązującego w UE zakazu dyskryminacji w ustawodawstwie krajowym. Dyskryminacja ta może wyrażać się poprzez stosowanie zróżnicowanego zakresu przedmiotowego ustaw podatkowych; zróżnicowanie stawek podatkowych; zakres zwolnień w odniesieniu do miejsca zamieszkiwania spadkobiercy, spadkodawcy lub stron umowy darowizny, wreszcie kraj położenia spadku i możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania długów i ciężarów⁸³³. Każda z wyżej wymienionych form różnicowania sytuacji podatkowej może doprowadzić do zaburzeń w funkcjonowaniu swobodnego przepływu kapitału, tym samym regulacje krajowe niezgodne z art. 63 TFUE winny zostać pominięte przez sądy krajowe w sprawach w których dochodzi do transgranicznego opodatkowania spadków i darowizn. Ponadto, poza potencjalnym naruszeniem zasady przepływu kapitału, dostrzega się w orzecznictwie TS UE także zakres podstaw prawnych ochrony podatników podatku od spadków i darowizn opartych na treści art. 18 TFUE (ogólny zakaz wszelkiej dyskryminacji ze względu na obywatelstwo); art. 21 TFUE (zasada swobodnego przemieszczania się i przebywania na terytorium państwa członkowskiego); art. 45 TFUE (swobodny przepływ pracowników); art. 56 TFUE (swoboda świadczenia usług)⁸³⁴. Niemniej jednak aktualne jest stanowisko TS UE wyrażone w powołanym wyroku z dnia 12 lutego 2009 r. w sprawie *M. Block*, iż na państwa członkowskie nie nakłada się obowiązku takiego konstruowania podatków od spadków i darowizn, aby możliwe było skuteczne wyeliminowanie podwójnego opodatkowania w tym zakresie.

4. 3. Prace legislacyjne w zakresie opodatkowania spadków i darowizn w prawie Unii Europejskiej

Już w 2010 r. Komisja Europejska przeprowadziła pierwsze konsultacje dotyczące możliwych rozwiązań prawnych w zakresie transgranicznego opodatkowania spadków i darowizn (*Consultation on possible approaches to tackling cross-border inheritance tax obstacles within the EU*). W Raporcie podsumowującym konsultacje wskazano na kilka możliwości związanych z usuwaniem przeszkód w opodatkowaniu transgranicznego opodatkowania. W przypadku praktyk i norm dyskryminujących wskazano na powszechnie aprobowane stanowisko zainteresowanych, że Komii

⁸³³ Wyrok ETS z dnia 11 września 2008 r. C-11/07 *Eckelkamp*. Zb.Orz. s. I6845.

⁸³⁴ S. Babiarz, *Harmonizacja podatku od spadków i darowizn*, <https://casp.sgh.waw.pl/blog/podatek-od-spadow-i-darowizn>, dostęp na dzień 10 października 2021 r.

sja Europejska mogłaby przekazać państwom członkowskim wytyczne dotyczące sposobu zbliżania poszczególnych systemów podatkowych zgodnie z prawem UE. Zasugerowano również, że zasady określone w dotychczasowym orzecznictwie europejskim powinny znaleźć odzwierciedlenie w obowiązujących przepisach na poziomie UE.

W odniesieniu do problemu podwójnego lub wielokrotnego opodatkowania spadków i darowizn zgłoszono w trakcie konsultacji kilka propozycji rozwiązań. W dużej mierze konsultowane strony zgłaszały konieczność wypracowania wielostronnego mechanizmu porozumienia między państwami członkowskimi, w pozostałych przypadkach wskazywano na konieczność udoskonalenia dotychczas funkcjonujących umów dwustronnych z uwzględnieniem potrzeby zawarcia nowych umów, w tym rewizję Modelu Konwencji OECD. Część zainteresowanych uznało, że niezbędne może okazać się opracowanie dyrektywy zobowiązującej państwa członkowskie do wdrażania wypracowanych na poziomie unijnym wzorów rozwiązań w tym zakresie. W istocie głosy o potrzebie stworzenia ram prawnych podatku od spadków i darowizn na poziomie UE dość silnie współbrzmiały z twierdzeniami o braku traktatowej kompetencji Unii Europejskiej do zharmonizowania rozwiązań prawnych w tym podatku. Faktycznie, głosów o braku możliwości opodatkowania transgranicznego spadków i darowizn na poziomie dyrektyw nie można bagatelizować dopóki nie zaistnieje konsensus wszystkich państw do przyjęcia aktu prawnego, który mógłby stanowić przynajmniej częściowo wspólny mianownik dla dalszych prac. Taką właśnie wspólną podstawą mogło by się stać opracowanie wspólnych definicji miejsca stałego zamieszkania, dziedziczenia, miejsca stałego pobytu testatora lub spadkobierców. Nadto, większość z zainteresowanych stron, w tym obywatele UE, naukowcy, podatnicy, organizacje pozarządowe oraz przedstawiciele władzy publicznej opowiadali się za ustanowieniem wspólnych zasad w celu określenia podstawy opodatkowania w przypadku spadków i darowizn. Zgodzono się także, że stopniowe zbliżanie rozwiązań prawnych powinno następować w drodze dyrektyw, nie zaś rozporządzeń.

Odnotać należy także głosy o potrzebie rozważenia przez państwa członkowskie możliwości zniesienia podatku spadkowego w systemach krajowych, jako nieefektywnego i niedostoso-owanego do współcześnie funkcjonujących swobód w zakresie przepływu osób i kapitału. Niektóre zainteresowane strony, w tym podatnicy i stowarzyszenia sugerowały, że przyszłe inicjatywy w zakresie opodatkowania spadków powinny obejmować również podatki od darowizn, które nie są daniną rzadko spotykaną w systemach krajowych. Nadchodzące propozycje winny również dotyczyć podatkowego aspektu darowizn i korzyści z trustów i fundacji. Potrzeba zmian w ocenie konsultowanych stron w sposób szczególny powinna się odnosić do poprawy przejrzystości już funkcjonujących krajowych aktów prawnych. Finalnie zauważono, że istniejące przeszkody w transgra-

nicznym nabyciu spadków lub darowizn w sposób szczególny dotyczą małych i średnich przedsiębiorstw prowadzonych przez indywidualnych przedsiębiorców. W takich przypadkach spadkobranie szczególnego składnika majątku jakim jest małe przedsiębiorstwo rodzi szczególne wątpliwości w zakresie naruszenia zasad traktatowych, o ile dochodzi do podwójnego lub wielokrotnego opodatkowania. Uznano zatem, że powinny powstać ogólne ramy prawne na poziomie unijnym.

Jak wskazano już wcześniej, próbą wypracowania aktu pozwalającego na ograniczenie podwójnego lub wielokrotnego opodatkowania spadków i darowizn w krajach członkowskich UE było wydanie przez Komisję Europejską w dniu 15 grudnia 2011 r. Zaleceń 2011/856/UE dotyczących zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu spadków⁸³⁵. Co istotne, Zalecenia te odnoszą się także do podatków od darowizn, w sytuacji, gdy darowizny opodatkowane są na takich samych lub podobnych zasadach co spadki. W związku z tym wydaje się, że zagadnienie podwójnego opodatkowania spadków i darowizn cały czas czeka na rozwiązanie. O ile trudno spodziewać się zwiększenia liczby ratyfikowanych umów bilateralnych w przedmiocie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie spadków, o tyle postępująca harmonizacja podatków pośrednich i bezpośrednich powinna zmierzać do objęcia wspólnymi postanowieniami także materii opodatkowania spadków⁸³⁶. Komisja Europejska w swoich Zaleceniach, pomimo utrwalonej linii orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE, dopuszczającej w świetle zasad traktatowych podwójne opodatkowanie spadków przyjęła, że aktualna sytuacja, w której nierzadko dochodzi do podwójnego, a nawet wielokrotnego opodatkowania spadków i darowizn może wpływać istotnie na funkcjonowanie swobody przepływu kapitału i sposób działania rynku wewnętrznego UE. Ryzyko to stało się zatem przyczynkiem do zainicjowania działań w kierunku wyeliminowania zagrożeń związanych z tym zjawiskiem. W ocenie Komisji Europejskiej transgraniczne problemy związane z podatkiem od spadków i darowizn można rozwiązać bez konieczności wprowadzania regulacji harmonizujących poszczególne ustawy krajowe. Podatek ten pozostałby więc nadal domeną państw członkowskich, jednak władze podatkowe zacieśniałyby współpracę i współdziałanie w zakresie wyeliminowania podwójnego lub wielokrotnego opodatkowania spadków. Jednocześnie państwa członkowskie dążyłyby do wyeliminowania rozwiązań lub praktyk dyskryminujących, które naruszają podstawowe zasady traktatowe, w szczególności swobodę przepływu kapitału. Zalecenia Komisji Europejskiej wskazują na możliwość udzielania przez państwa członkowskie stosownej ulgi w tych przypadkach

⁸³⁵ Numer dokumentu: K (2011) 8819.

⁸³⁶ Komisja Europejska zwraca uwagę na marginalne znaczenie umów dwustronnych zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu w zakresie spadków i darowizn. Wśród państw członkowskich najwięcej, gdyż aż dziesięć takich umów zawarła Szwecja, Francja (dziewięć); Wielka Brytania, Włochy, Austria, Finlandia (pięć); Dania, Niemcy, Grecja, Holandia (cztery); Belgia, Estonia, Hiszpania, Węgry (dwa), Czechy, Irlandia, Portugalia (jedna); żadnej umowy nie zawarły: Bułgaria, Cypr, Łotwa, Litwa, Luksemburg, Polska, Rumunia, Słowenia, Słowacja.

ch, gdzie doszło do efektywnej zapłaty podatku w innym kraju członkowskim. Sposób stosowania ulgi, jej wielkość oraz tryb postępowania mogłyby zostać dookreślone w przepisach prawa unijnego. W tym miejscu zauważyć trzeba, że charakter takich przepisów zbliżałby się do omawianych już wyżej międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jednak biorąc pod uwagę niewielką ilość zawartych do tej pory takich umów trudno byłoby mówić o kolizji lub konkurencji rozwiązań prawnych, tym bardziej, że – jak zauważa się w Zaleceniach – nie widać rosnącej tendencji zainteresowania państw członkowskich w zawieraniu umów bilateralnych.

Komisja Europejska w omawianym dokumencie zaznacza, że proponowane rozwiązania dotyczące spójności przepisów dotyczących podatku od spadków i darowizn na gruncie krajowym poszczególnych państwa odnoszą się do tych przypadków, gdzie majątek spadkowy położony jest w jednym państwie, zaś z innym państwem istnieją powiązania osobowe spadkodawcy lub spadkobierców. To samo odnosić się będzie do sytuacji, gdzie powiązania osobowe i majątkowe odnoszą się do kilku państw, co byłoby istotnym i dotąd nieznanym sposobem rozwiązywania kwestii transgranicznego opodatkowania spadków i darowizn, gdyż umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z oczywistych względów stanowiły tylko dwustronne porozumienie. W Zaleceniach zauważa się, że powodem dla którego państwa członkowskie winny zaangażować się w wypracowanie finalnych rozwiązań jest stosunkowo nieduży udział z podatku od spadków i darowizn w całości dochodów budżetowych. Można wręcz idąc dalej stwierdzić, że niektóre państwa w ogóle nie stwierdzą ubytków w dochodach budżetu, ponieważ podatek ten stanowi marginalne źródło przyływów z danin publicznych. Jednocześnie, wypracowanie wspólnych regulacji zmierzających do wyeliminowania norm i praktyk dyskryminacyjnych będzie w sposób wyraźny zauważone przez obywateli UE i podatników, którzy niejednokrotnie w celu zapłaty podatków w dwóch lub kilku krajach musieli zbyć znaczącą część majątku spadkowego, bądź otrzymanego w drodze darowizny majątku. W Zaleceniach z 2011 r. Komisja Europejska nie zaproponowała żadnego szczegółowego rozwiązania, zachęcając jednocześnie państwa członkowskie, organizacje pozarządowe oraz podmioty prywatne do zgłaszania propozycji w tym zakresie oraz stałego monitorowania obecnych regulacji i funkcjonowania potencjalnych praktyk dyskryminujących.

W listopadzie 2014 r. zakończono konsultacje prowadzone przez Komisję Europejską zatytułowane *Cross-border inheritance tax problems within the EU*⁸³⁷. Warto odnotować, że pomimo dość rozpowszechnionego i znanego skądinąd zagadnienia, konsultacje nie odbiły się szerokim echem. Wśród podmiotów, które wyraziły i przesłały swoje stanowisko znalazło się jedynie osiem

⁸³⁷ https://ec.europa.eu/taxation_customs/cross-border-inheritance-tax-problems-within-eu_pl, dostęp na dzień 10 października 2021 r.

osób fizycznych i czternaście organizacji pozarządowych i stowarzyszeń. Zaproponowane rozwiązania w dużej mierze korespondują z wcześniej zgłoszonymi uwagami, jednak bazują na dużym stopniu ogólności co uniemożliwia precyzyjne ustalenie ewentualnych konsekwencji takich rozwiązań⁸³⁸. Pod koniec 2014 r. ogłoszone konsultacje zostały przez Komisję Europejską zakończone.

W efekcie prac powstało sprawozdanie opublikowane przez Komisję Europejską w dniu 3 marca 2016 r.⁸³⁹. Dokument ten nie zaowocował jednak powstaniem jakiegokolwiek inicjatywy ustawodawczej lub koordynacyjnej⁸⁴⁰. Pewnym zaskoczeniem może być wniosek, że od tego czasu nie podjęto dalszych prac zmierzających do wyeliminowania krajowych rozwiązań dyskryminujących, ani podwójnego i wielokrotnego opodatkowania w ramach Unii Europejskiej. Brak konsekwencji i działań Komisji Europejskiej od tego czasu jest znaczący, jeżeli weźmie się pod uwagę sygnalizowaną zewsząd potrzebę zmian istniejącego stanu rzeczy, ale przede wszystkim dość energiczne działania samej Komisji na przestrzeni lat 2010 - 2016.

Należy jednocześnie stwierdzić, że równolegle wypracowane zostały rozwiązania dotyczące ujednolicenia prawa prywatnego w zakresie spadkobrania i dziedziczenia transgranicznego. W dniu 4 lipca 2012 r. przyjęto rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 650/2012 w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia spadkowego, które weszło w życie w dniu 17 sierpnia 2015 r.⁸⁴¹. Powyższe rozporządzenie nie dokonuje harmonizacji materialnego prawa spadkowego, które nadal pozostaje domeną rozwiązań krajowych, a co za tym idzie nie określa tego m.in. jakie są podstawy dziedziczenia; jakie osoby, w jakiej kolejności i w jakich częściach dziedziczą po zmarłym; na jakich zasadach spadkobiercy odpowiadają za długi spadkowe. Prawo europejskie nie harmonizuje także organów ani procedur, w których załatwiane są sprawy spadkowe. Wszystkie te kwestie pozostawione są nadal do regulacji poszczególnym państwom członkowskim. Rozporządzenie reguluje natomiast zasady jurysdykcji w sprawach spadkowych, czyli zasady, według których ustala się sądy którego państwa członkowskiego Unii Europejskiej są właściwe do załatwienia danej sprawy; zasady usta-

⁸³⁸ Analiza zgłoszonych propozycji nasuwa wniosek, że najistotniejszą przeszkodą w funkcjonowaniu odrębnych krajowych ustaw o podatku od spadków i darowizn jest brak możliwości odliczenia podatku zapłaconego w kraju położenia majątku spadkowego od zobowiązania podatkowego w kraju, gdzie spadkobierca posiada miejsce zamieszkania lub stałego pobytu (por. pismo Rady Adwokackiej Wielkiej Brytanii z dnia 10 kwietnia 2014 r. <https://circabc.europa.eu>, dostęp na dzień 30 lipca 2017 r.).

⁸³⁹ <https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/faa0871d-ca40-11e5-a4b5-01aa75ed71a1>, dostęp na dzień 10 października 2021 r.

⁸⁴⁰ S. Babiarsz, *Harmonizacja...*, dostęp internetowy.

⁸⁴¹ Dz. U. UE L 201/107.

lania prawa właściwego w sprawach spadkowych; zasady uznawania i stwierdzania wykonalności orzeczeń w sprawach spadkowych. Nadto, rozporządzenie wprowadza nowy dokument ułatwiający wykazywanie praw do spadku w innych państwach członkowskich Unii Europejskiej w postaci tzw. europejskiego poświadczenia spadkowego.

Z powyższego wynika jednoznacznie, że zagadnienia związane z dziedziczeniem transgranicznym może być przedmiotem regulacji na poziomie UE. Z tym większym rozczarowaniem należy odnotować fakt, że do tej pory nie poczyniono żadnego efektywnego kroku przynajmniej w kierunku wyeliminowania norm i praktyk dyskryminacyjnych w opodatkowaniu spadków i darowizn. Obecnie zatem istnieją w tym zakresie wyłącznie tezy i wytyczne TS UE, które mogą znaleźć urzeczywistnienie w konkretnych sprawach podatników, o ile sąd krajowy będzie w stanie dostrzec obecny dorobek orzecznictwa. Nie wychodząc poza ramy niniejszej pracy, należy wskazać istotny problem, który do tej pory nie jest dostrzegany przez polskiego ustawodawcę. Otóż z omawianego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE jednoznacznie wynika, że niezgodne z zasadą traktatowej swobody przepływu kapitału jest prawodawstwo różnicujące sytuację prawnopodatkową np. spadkobierców, obdarowanych poprzez stosowanie innego zakresu zwolnień lub wyłączeń podatkowych (stawek podatkowych) wyłącznie ze względu na miejsce rezydencji. Zagadnieniem, które może wyłonić się na tym tle, jest możliwość opodatkowania w jurysdykcjach w których brak jest regulacji odnoszących się do związków partnerskich lub małżeństw tej samej płci nabycia spadku (darowizny) w przypadku, gdy osoby pozostające w takim związku posiadają rezydencję w kraju, w którym nabycie takie byłoby zwolnione z opodatkowania. Niewątpliwie okoliczność pozostawania w związku partnerskim, uznawanym w świetle prawa cywilnego i podatkowego (np. francuskiego) za tożsamy w prawach i obowiązkach ze związkiem małżeńskim, powodowałaby pogorszenie sytuacji prawnopodatkowej takiej osoby na gruncie prawa polskiego w przypadku dziedziczenia rzeczy położonej w Polsce⁸⁴². W przypadku polskiej ustawy o podatku od spadków i darowizn inna stawka (lub nawet zwolnienie z opodatkowania) miałyby bowiem zastosowanie do osoby pozostającej w związku małżeńskim (niezależnie, czy zostałaby zawarty w Polsce lub innym kraju), inna zaś do osoby, która pozostaje w związku partnerskim, który na gruncie swojej jurysdykcji podatkowej korzysta z takich samych praw i obowiązków małżeńskich. Wydaje się, że fakt, iż na gruncie prawa polskiego takie związki nie są uregulowane wpływałoby na konieczność stwierdzenia istnienia regulacji dyskryminacyjnych, gdyż w istocie to fakt położenia nabytego nieodpłatnie majątku powo-

⁸⁴² Przykładem jest francuska ustawa z dnia 15 listopada 1999 r. o tzw. Obywatelskiej Umowie Solidarności (*Loi n° 99/944 relative au pacte civil de solidarité*) tworząca możliwość zawarcia rejestrowanego związku partnerskiego *Pacte civil de solidarité (PACS)*. Zgodnie z ww. ustawą partnerzy związku zwolnieni są z podatku spadkowego tak jak małżonkowie.

dawałyby inne obciążenie podatkowe podatnika w porównaniu do innego obywatela Francji, który nabyłby ten sam majątek w tym samym kraju a jedynie pozostawałby w związku małżeńskim. Problem taki nie był dotychczas przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału Sprawiedliwości UE, jednak powszechność rejestrowanych związków partnerskich lub małżeństw osób tej samej płci w większości krajów UE, spowoduje zapewne pojawienie się tej problematyki także w orzecznictwie.

4. 4. Krajowe regulacje państw członkowskich Unii Europejskiej w zakresie opodatkowania spadków i darowizn

4. 4. 1. Znaczenie podatku od spadków i darowizn w państwach członkowskich Unii Europejskiej

Słusznie zwraca się uwagę, że problematyka znaczenia podatku od spadków i darowizn jest różna w zależności od kraju, a przede wszystkim od zakresu obciążenia spadkobierców tym podatnikiem przez obowiązującą stawkę podatku i ewentualny katalog zwolnień⁸⁴³. W istocie bowiem stawki podatku spadkowego na świecie, który w wielu przypadkach obejmuje także inne przepływy majątku, sięga od 55 procent w Japonii, 45 procent we Francji, 40 procent w Wielkiej Brytanii, i w Stanach Zjednoczonych do zerowej stawki procentowej w wielu krajach, które rezygnują z opodatkowania nabycia spadków nawet w przypadku osób niespokrewnionych lub spowinowaconych (przykładowo Australia, Kanada, Rosja)⁸⁴⁴. Taka rozbieżność w skali opodatkowania powszechnego sposobu nieodpłatnego nabycia majątku z oczywistych względów może skutkować bądź to próbą podwójnego opodatkowania tego samego spadku, bądź też całkowitym zwolnieniem go od jakichkolwiek należności podatkowych. Trudno zatem mówić o jednorodnym lub zbliżonym sposobie opodatkowania spadków, nawet na gruncie prawa podatkowego krajów członkowskich Unii Europejskiej. To właśnie swobodna wewnątrzspółnotowa migracja obywateli UE przyczynia się do upowszechnienia problematyki opodatkowania nabycia spadków i darowizn⁸⁴⁵. Szacuje się, że problem transgranicznego nabycia spadku lub darowizny dotyczy około 290 – 360 tysięcy obywateli

⁸⁴³ I. Andrzejewska-Czernak, W. Morawski, A. Zalański, *Podatek od spadków i darowizn* [w:] B. Brzeziński, D. Dominik-Ogiński, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalański, *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne – katalog rozbieżności*, Warszawa 2016, s. 356.

⁸⁴⁴ Dane według Family Business Coalition and Tax Foundation, <https://taxfoundation.org/estate-and-inheritance-taxes-around-world/>, dostęp na dzień 14 lipca 2017 r.

⁸⁴⁵ W dalszej części pracy mowa jest o opodatkowaniu spadków na gruncie prawa UE, jednak w takim samym zakresie poczynione uwagi należy odnieść do opodatkowania darowizn. Komisja Europejska w Komunikacie z dnia 15 grudnia 2011 r. 2011/864 zauważa, że podatki od spadku oznaczają podatki pobierane od dziedziczenia majątku po osobie fizycznej, niezależnie od nazwy daniny, oraz od tego, czy jest on nakładany na poziomie krajowym, regionalnym czy lokalnym, a także, czy został nałożony na majątek lub na spadkobiercę. Obejmuje także podatki od darowizn, jeśli są opodatkowane na podstawie tych samych lub podobnych postanowień jak spadki.

Unii Europejskiej rocznie⁸⁴⁶. Również ustawodawstwa poszczególnych krajów UE różnią się w sposób znaczący, co do struktury opodatkowania nabycia spadków lub nieodpłatnego przyrostu majątku. Można zatem podzielić kraje członkowskie na następujące grupy, według kryterium opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku:

- kraje, które rezygnują z opodatkowania nabycia spadków i innych transferów nieodpłatnych, najczęściej nieodpłatnego zbycia nieruchomości, innych darowizn (Łotwa, Rumunia, Słowacja),
- kraje, które rezygnują z opodatkowania nabycia spadków, jednak opodatkowują inne formy nieodpłatnego przekazania majątku (Estonia, Cypr), oraz nieodpłatne przekazanie własności na rzecz fundacji (Malta),
- kraje, gdzie podatek spadkowy nie występuje, jednak ustawodawstwo przewiduje pobranie opłaty skarbowej (Szwecja),
- kraje, które opodatkowują nabycie spadku (Belgia, Bułgaria, Republika Czeska, Litwa, Luksemburg, Węgry, Finlandia, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej),
- kraje, które opodatkowują zarówno nabycie spadku jak i darowizn (Dania, Irlandia, Grecja, Hiszpania, Francja, Włochy, Niemcy, Holandia, Polska, Słowenia)⁸⁴⁷.

Powyższy podział wskazuje, że nie istnieje w krajach członkowskich Unii Europejskiej jeden model opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku w postaci nabycia spadku, co wydaje się rzeczą naturalną wobec braku jakiegokolwiek harmonizacji w tym zakresie. Jednak co istotniejsze, występują na gruncie praw krajowych istotne różnice co do zakresu przedmiotowego opodatkowania nieodpłatnego transferu majątku. O ile bowiem samo pojęcie majątku spadkowego jako rzeczy lub praw majątkowych nabytych w drodze dziedziczenia zdaje się nie budzić większych wątpliwości, brak też istotniejszych różnic w tym zakresie, o tyle już zagadnienie rozporządzeń majątkiem lub jego częściami pod tytułem darmym nie jest wobec różnic w prawie prywatnym jednolite. Warto zauważyć, że powszechnie używane w języku angielskim pojęcie „*gift*” w kontekście podatku od spadków i darowizn nie zawsze może być utożsamiane z polską instytucją darowizny, na co wskazywano już w podrozdziale 3. w aspekcie Modelu Konwencji w sprawie podatku od nieruchomości oraz podatków od spadku i darowizny. Tam jednak należało wskazać na różnicę między polskim rozumieniem darowizny jako umowy nazwanej, a pojęciem, którym posłużono się w jednej z jednostek redakcyjnych Modelu Konwencji dla umów bilateralnych. Wydaje się, że o wiele istotniejszym problemem są rozwiązania krajowe w ramach porządków prawnych poszczególnych kra-

⁸⁴⁶ Komunikat Komisji Europejskiej z dnia 15 grudnia 2011 r. nr 2011/864.

⁸⁴⁷ Dane według strony internetowej Komisji Europejskiej http://ec.europa.eu/taxation_customs, dostęp na dzień: na dzień 30 września 2021 r.

jów członkowskich, które przewidują opodatkowanie nieodpłatnego przeniesienia własności. Aby można było odpowiedzieć, czy faktycznie umowa darowizny w jednym z państw, będzie uznana za takie nieodpłatne przysporzenie także na gruncie innego prawa krajowego należałoby dokonać analizy przedmiotu opodatkowania w konkretnej ustawie podatkowej nawiązującej najczęściej do przepisów prawa prywatnego.

Przed omówieniem regulacji prawnych wybranych krajów UE zaznaczyć należy, że sam fakt opodatkowania spadków i darowizn oraz sposób konstrukcji podatkowych ustaw krajowych, a w szczególności zakres opodatkowania, wysokość stawek, obowiązujących ulg podatkowych stanowił do tej pory i stanowi w dalszym ciągu dość silnie identyfikowany element autonomii fiskalnej państw członkowskich UE. Potwierdzeniem powyższego jest chociażby fakt, że Komisja Europejska oraz państwa członkowskie do roku 2010 w zasadzie nie dostrzegały potrzeby podjęcia jakichkolwiek działań w kierunku ujednoczenia opodatkowania spadków w przypadkach transgranicznych lub przynajmniej podjęcia działań w kierunku wyeliminowania podwójnego opodatkowania między krajami UE. Nie można nie dostrzec dość wyraźnie bronionej przez sądy krajowe kompetencji państw członkowskich do niezależnego od prawa europejskiego kreowania opodatkowania spadków i darowizn. Przykładem jest tu wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w którym wyrażono pogląd, że „występowanie podwójnego opodatkowania wynika z realizacji przez poszczególne państwa kompetencji podatkowych na zasadach autonomicznych, z czym wiąże się brak obowiązku dostosowywania własnego systemu podatkowego do różnych systemów podatkowych innych państw, w szczególności w celu wyeliminowania podwójnego opodatkowania wynikającego z równoległego wykonywania przez te inne państwa ich kompetencji podatkowych. Także w zakresie zawierania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania państwa /wszystkie, a nie tylko Rzeczpospolita Polska/ zachowują autonomię. W świetle art. 293 TWE nie może ulegać wątpliwości, że chociaż eliminacja podwójnego opodatkowania jest jednym z celów Wspólnoty, to jednak jego realizacja leży w gestii poszczególnych państw członkowskich”⁸⁴⁸. W ocenie NSA zapewnienie mechanizmu ochrony przed podwójnym opodatkowaniem nie leży w kompetencjach sądów administracyjnych, które sprawują wymiar sprawiedliwości przez dokonywanie kontroli działalności administracji publicznej pod względem zgodności z obowiązującym prawem. Rzecz jasna, w świetle aktualnego porządku prawnego nie sposób zarzucić błędu przedstawionemu rozumowaniu. Orzeczenie to świadczy raczej o głęboko zakorzenionej świadomości, w której opodatkowanie spadków i darowizn jest domeną krajowych rozwiązań prawnych, zaś przypadki transgranicznego

⁸⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 18 maja 2012 r., II FSK 2287/10.

przepływu majątku uzyskanego nieodpłatnie nie podlegają specjalnej uwadze sądów krajowych, gdyż ewentualne podwójne opodatkowanie może stanowić, co prawda niepożądane z punktu widzenia podatnika obciążenie fiskalne, któremu trudno jednak przeciwdziałać wobec braku jakichkolwiek regulacji normatywnych na gruncie prawa europejskiego.

Omówienie regulacji krajowych czterech państw: Republiki Federalnej Niemiec, Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej, Republiki Austrii oraz Szwecji miało na celu ukazanie różnych rozwiązań normatywnych w zakresie opodatkowania spadków i darowizn. Z punktu widzenia kryteriów opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku zostały zatem wybrane przykłady krajów, które co do zasady opodatkowują zarówno nabycie spadku jak i przekazanie darowizny (Republika Federalna Niemiec), dokonują opodatkowania nabycia spadków, jednak w istotny sposób ograniczone jest opodatkowanie darowizn (Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej), ograniczyły obowiązki podatnika nabywającego spadek lub darowiznę do zgłaszania w tym zakresie informacji podatkowej bez obowiązku zapłaty podatku (Republika Austrii), uchylily ustawy regulujące opodatkowanie nabycia spadków i darowizn (Szwecja). Różnica w funkcjonowaniu poszczególnych systemów podatkowych umożliwia zobrazowanie potencjalnych skutków podatkowych w przypadkach transgranicznego opodatkowania nabytych spadków i darowizn.

4. 4. 2. Republika Federalna Niemiec

Podstawą prawną funkcjonowania w Republice Federalnej Niemiec podatku od spadków i darowizn (niem. *Erbschaft und Schenkungsteuer*) jest ustawa z dnia 27 lutego 1997 r. o podatku spadkowym i od darowizn (niem. *Erbschaftsteuer- und Schenkungseuergesetz*), znowelizowana na mocy ustawy z dnia 30 ustawy z dnia 16 czerwca 2013 r. Podatek ten w zmienionych ramach funkcjonuje jednak od dnia 1 lipca 1906 r. Z dniem 1 stycznia 2009 r. weszły w życie istotne nowe regulacje, zgodnie z którymi rzeczy będące przedmiotem spadku lub darowizny będą wycenione na podstawie ich wartości i ceny rynkowej. Znowelizowana ustawa zwiększa również przywileje podatkowe dla bliskich członków rodziny; zaś następcy prawni spółek korzystają ze znacznych ulg podatkowych (związanych z utrzymaniem miejsc pracy w firmie w ustalonym okresie).

Podatnikami podatku od spadków i darowizn są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki, które nie posiadają osobowości prawnej. Ustawa swoim zakresem przedmiotowym obejmuje nabycie spadków oraz otrzymanie darowizn. Podatek obciąża nieodpłatny przyrost majątku, o ile w chwili śmierci spadkodawca lub w momencie zawarcia umowy darowizny obdarowany byli nie-

mieckimi rezydentami. W sposób najszerzy ustawa z dnia 27 lutego 1997 r. odnosi się do opodatkowania nieodpłatnego nabycia majątku w drodze spadkobrania. Zgodnie z § 1 ust. 1 przedmiotem opodatkowania jest nabycie rzeczy w drodze spadkobrania; a także darowizny dokonane między żyjącymi; przysporzenia celowe oraz aktywa fundacji w określonych w ustawie przypadkach. Za nabycie w drodze spadkobrania uważa się:

- dziedziczenie ustawowe i testamentowe,
- otrzymanie składników spadku w drodze zapisu lub innego rozrządzenia testamentowego,
- otrzymany zachówek,
- inne rozporządzenia majątkiem spadkowym dokonane za życia, których skutek prawny zaistnieje w chwili śmierci.

Ustawodawca niemiecki w szerokim katalogu § 3 ust. 2 ustawy wskazuje na szczególne przypadki otrzymania majątku spadkowego lub jego części, które powodują także powstanie obowiązku podatkowego. Natomiast w zakresie darowizn ustawa przewiduje opodatkowanie każdego, nieodpłatnego przysporzenia majątkowego dokonanego *inter vivos*, o ile darczyńca lub obdarowany posiada stałe miejsce zamieszkania na terytorium Niemiec. W przypadku, gdy ani darczyńca, ani obdarowany nie jest rezydentem niemieckim, fakt otrzymania darowizny także może powodować powstanie obowiązku podatkowego, jeżeli rzecz będąca przedmiotem umowy położona jest na terytorium Niemiec. Zgodnie z § 7 ust. 1 ustawy za darowiznę uważa się dokonanie nieodpłatnego przekazania rzeczy pomiędzy podatnikami, dzięki czemu dochodzi do przyrostu majątku po stronie obdarowanego oraz jednoczesnego zubożenia darczyńcy. Pozostałe przypadki podlegające podatkowi od darowizn opisano szczegółowo w § 7 pkt 2 - 10 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Wśród czynności zrównanych dla celów podatkowych z darowizną ustawodawca enumeratywnie wymienia

- otrzymanie rzeczy w wyniku spełnienia warunku nałożonego przez darczyńcę bądź spełnienia warunku związanego z czynnością prawną między żyjącymi osobami bez ekwiwalentnego wynagrodzenia, chyba, że istnieje jednolity cel czynności,
- uzyskanie świadczenia na rzecz innych osób lub dobrowolnie jego przyjęcie w celu otrzymania darowizny,
- wzbogacenie, które otrzymuje małżonek (lub partner życiowy) po ustanowieniu wspólności majątkowej (zgodnie z § 1415 kodeksu cywilnego),
- otrzymanie rekompensaty za odstąpienie od dziedziczenia (§§ 2346 i 2352 kodeksu cywilnego), oraz otrzymanie odprawy za zrzeczenie się spadku (§§ 2346 i 2352 Kodeksu cywilnego),
- przekazanie aktywów na podstawie transakcji fundacyjnej pomiędzy osobami żyjącymi,

- nabycie aktywów w przypadku rozwiązania fundacji lub stowarzyszenia, których celem było związanie aktywów,
- nabycie aktywów jako odprawy z tytułu warunków zawieszających, uprzywilejowanych lub tymczasowych.

Wymienione taksatywnie czynności prawne, które zostały zrównane na gruncie ustawy podatkowej z darowiznami wykazują bezsprzecznie element nieodpłatności oraz nieekwiwalentnego przysporzenia po stronie obdarowanego lub beneficjenta. Niemiecka ustawa podatkowa przewiduje, że podstawą opodatkowania jest wartość nieodpłatnie otrzymanego majątku. Wartość wyrażona w pieniądzu to kwota o jaką beneficjent wzbogaca się, o ile nie znajdują zastosowania przepisy o zwolnieniu. Wartość każdego składnika aktywów ustala się zgodnie z ustawą o wycenie z dnia 1 lutego 1991r.⁸⁴⁹, ostatnio znowelizowaną przez art. 3 ustawy z dnia 8 grudnia 2013 r. ⁸⁵⁰. Należy zaznaczyć, że zgodnie z orzecznictwem niemieckiego Federalnego Trybunału Konstytucyjnego, od dnia 1 stycznia 2009 r. wszystkie rodzaje aktywów wyceniane są w sposób jednolity na podstawie tzw. „uczciwej” ceny rynkowej. Jednocześnie należy zauważyć, że prawodawca niemiecki w treści § 7 ust. 3 jednoznacznie wskazuje, że w przypadkach, gdy nie można określić lub oszacować wartości otrzymanego przysporzenia o którym mowa w ustawie przyjmuje się, że nie doszło do wzbogacenia podlegającego opodatkowaniu po stronie obdarowanego lub beneficjenta korzyści. Zgodnie z ustawą, powstanie zobowiązania podatkowego z tytułu darowizny nie jest wykluczone ze względu na fakt, że darowizna (lub inna podlegająca opodatkowaniu forma nieodpłatnego przekazania aktywów) jest dokonywana w formie nagrody, zostaje przekazana pod warunkiem bądź też następuje skutek zawarcia i wykonania „uciążliwej” umowy (niem. *eines lästigen Vertrags*). Nadto, jeżeli przedmiotem darowizny jest udział w spółce osobowej, której statut przewiduje, że nowy członek otrzymuje jedynie wartość księgową swojego udziału kapitałowego w przypadku rozwiązania spółki lub w przypadku wcześniejszego wycofania się ze spółki, przepisy te nie są brane pod uwagę przy określaniu stopnia wzbogacenia. Jeżeli wzbogacenie przekracza wartość księgową udziału kapitałowego, uważa się je za nabyte z zastrzeżeniem warunku zawieszającego. Przeniesienie udziału lub części udziału wspólnika spółki osobowej lub spółki osobowej na innych wspólników lub spółkę na podstawie wypowiedzenia dokonanego przez wspólnika również uznaje się za darowiznę, jeżeli wartość jego udziału w chwili wypowiedzenia zgodnie z § 12 ustawy o podatku od spadków i darowizn przekracza wartość roszczenia. Jeżeli na podstawie postanowienia statutu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, udział wspólnika zostaje wycofany po jego wystąpieniu ze spółki i jeżeli

⁸⁴⁹ Federalny dziennik ustawy 1991 I str. 230.

⁸⁵⁰ Federalny dziennik ustawy z 2013 r. 4318.

wartość jego udziału w chwili jego wystąpienia przekracza roszczenie zgodnie z § 12, wzrost wartości udziałów pozostałych wspólników uważa się za darowiznę wspólnika, który wystąpił ze spółki. W myśl niemieckiej ustawy podatkowej za darowiznę uważa się również wzrost wartości udziałów w spółce, które osoba fizyczna lub fundacja posiadająca bezpośrednio lub pośrednio udziały w spółce nabywa poprzez zapłatę innej osoby (darczyńcy) na rzecz spółki.

Ustawodawca niemiecki przewidział zwolnienia podatkowe w zależności od grupy podatkowej do której należy. Przynależność do grupy podatkowej skutkuje także wysokością kwoty wolnej od podatku. Podatek od spadków i darowizn jest pobierany przez urzędy skarbowe i stanowi dochód państw federalnych (landów).

4. 4. 3. Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej

Podatek od spadków w prawie brytyjskim regulowany jest przez ustawę o podatku spadkowym (ang. *Inheritance Tax Act*) od dnia 17 marca 1986 r. Ustawa ta zastąpiła wcześniejszą ustawę o opodatkowaniu przepływu kapitału (ang. *Capital Transfer Tax*)⁸⁵¹. Wbrew tytułowi ustawy podatkiem tym mogą zostać objęte także darowizny. Specyfika opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku rozumianego w szczególności jako nabycie rzeczy lub praw pod tytułem darmym na gruncie prawa podatkowego w Wielkiej Brytanii wymaga szerszego omówienia.

Ustawa podatkowa jako zasadę przewiduje opodatkowanie nabycia tytułem dziedziczenia lub w wyniku zawarcia umowy darowizny rzeczy lub praw majątkowych. Kwota wolna od opodatkowania obowiązująca w Wielkiej Brytanii jest stosunkowo wysoka i wynosi 325 tys. funtów brytyjskich, zaś w przypadku nabycia przedmiotu opodatkowania przez małżonka, lub przekazania na cele charytatywne zastosowanie znajdzie całkowite zwolnienie z opodatkowania. Stawka podatku spadkowego wynosi 40%. W rozumieniu ustawy podatkowej, majątek spadkowy podlegający opodatkowaniu to w szczególności mienie stanowiące własność spadkodawcy wraz z prawami majątkowymi oraz uprawnieniami do pozyskiwania pożytków z rzeczy, z wyłączeniem szczególnych przypadków przewidzianych w ustawie. Wyłączone od opodatkowania są nabyte rzeczy położone poza terytorium Zjednoczonego Królestwa, kiedy obywatel posiada stałe miejsce zamieszkania poza terytorium Zjednoczonego Królestwa; odznaczenia i nagrody oraz niektóre papiery wartościowe. Sposób opodatkowania przekazanych darowizn odbiega od rozwiązań obowiązujących w większości krajów Unii Europejskiej. W czasie gruntownej reformy brytyjskiego podatku od prze-

⁸⁵¹ *Inheritance Tax Act 1984, Chapter 51*, tekst dostępny na stronie <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1984/51/contents>, dostęp na dzień 13 sierpnia 2017 r.

pływu kapitału prawodawca zdecydował, aby co do zasady zlikwidować podatek od darowizn dokonywanych za życia między osobami fizycznymi, co znalazło też wyraz w tytule aktu prawnego. Obowiązujące od 1986 r. postanowienia ustawy przewidują jednak, że darowizny będą opodatkowane w taki sam sposób jak nabyte spadki wtedy, gdy zostaną dokonane w ciągu siedmiu lat przed śmiercią spadkodawcy. W związku z tym, obowiązek podatkowy od przekazanych darowizn nie powstaje, a nabyte w ten sposób rzeczy zostają zwolnione z opodatkowania pod warunkiem, że darczyńca przeżyje siedem lat od daty zawarcia umowy. W ciągu siedmiu lat od dokonania darowizny nabyte rzeczy określane są mianem potencjalnie zwolnionych transferów (ang. *potentially exempt transfers, PET*). Zgodnie z art. 3a szczególne zasady mają zastosowanie w przypadku, gdy potencjalne zwolnienie transferu dotyczy nieruchomości. W przypadku, gdy obdarowany nie korzysta z nabytej nieruchomości w całości z wyłączenia darczyńcy, zaś darczyńca w dalszym ciągu zamieszkuje darowaną nieruchomość, przyjmuje się w drodze fikcji prawnej, że taki składnik majątku wchodzi w skład masy spadkowej bez względu na zawartą za życia spadkodawcy umowę darowizny.

W podatkowym prawie brytyjskim istnieją zatem szczególne rozwiązania dotyczące sytuacji, gdy pomimo dokonanej darowizny darczyńca w dalszym ciągu korzysta z rzeczy lub czerpie z niej jakiegokolwiek inne korzyści rozumiane jako posiadanie nieruchomości lub rzeczy, bądź osiągnięcie dochodu z rzeczy, która stanowiła uprzednio własność darczyńcy. W takim przypadku podatnik winien rozpoznać osiągnięty dochód, który obliczany jest od podstawy stanowiącej roczną wartość rynkową świadczenia, o ile przekracza ona 5 tys. funtów brytyjskich. Podatnik może zrezygnować z konieczności opodatkowania tak powstałego dochodu, jeżeli uzna, że dany składnik majątku podlegać będzie przepisom dotyczącym podatku spadkowego. W przypadku wystąpienia podatku spadkowego nie powstanie zobowiązanie do zapłaty podatku dochodowego. Wskazuje się, że regulacja ta, obowiązująca dopiero od 2005 r. znana powszechnie jako *Pre-owned assets tax (POAT)* w zamierzeniu prawodawcy miała uniemożliwić uniknięcie zapłaty podatku spadkowego poprzez przeniesienie praw do rzeczy przed śmiercią z jednoczesnym zatrzymaniem przez darczyńcę – spadkodawcę posiadania poszczególnych lub wszystkich składników majątku wraz z możliwością nieskrępowanego korzystania z nich i czerpania dochodów. Zauważyć trzeba, że rozwiązanie to okazało się skuteczne i w istocie doprowadziło do wyeliminowania unikania opodatkowania i obchodzenia przepisów dotyczących podatku spadkowego. Na skuteczność przepisów o *POAT* wpływa możliwość ich retroaktywnego stosowania. Jeżeli zatem majątek lub rzecz należąca do spadkodawcy została przeniesiona w drodze umowy darowizny przed wejściem przepisów o *POAT* to taki nieodpłatny transfer zostanie uznany jako dalsze czerpanie nieodpłatnych korzyści stanowiących dochód.

Inną znaczącą odrębnością brytyjskiego systemu opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku w drodze spadkobrania jest możliwość sumowania niewykorzystanej części kwoty wolnej od podatku przy dziedziczeniu po osobie pozostającej w związku małżeńskim z kwotą wolną przysługującą po śmierci drugiego małżonka. Mechanizm zwany *nil-rate band* polega na tym, że w razie opodatkowania spadku małżonka o wartości 200 tys. funtów brytyjskich niewykorzystana kwota 125 tys. funtów brytyjskich zostaje doliczona do kwoty wolnej drugiego małżonka. W wyniku takiego zabiegu kwota wolna od opodatkowania po drugim małżonku wzrasta z ustawowej kwoty 325 tys. do 450 tys. Przepisy o *nil-rate band* nie mają jednak zastosowania do rodzeństwa. Warto zauważyć, że kwoty wolne od opodatkowania nie mają zastosowania do spadków po osobach, które zginęły na służbie wojskowej lub zmarły w wyniku obrażeń, ran bądź chorób będących wynikiem walk wojskowych w służbie dla kraju. W takich przypadkach całość majątku osoby zmarłej pozostaje zwolniona od podatku bez względu na jego wartość.

Brytyjska ustawa przewiduje odrębne zwolnienie dla darowizn o małej wartości. Wartość przekazanych w danym roku podatkowym darowizn jednej osobie jest zwolniona z podatku, jeżeli nie przekracza 250 funtów brytyjskich, przy czym rok podatkowy dla potrzeb podatkowych liczony jest jako dwanaście miesięcy poczynając od dnia 5 kwietnia danego roku. Trzeba jednak mieć na uwadze rozróżnienie między nieodpłatnym nabyciem majątku dla którego ustawodawca przewiduje ogólne zwolnienia na poziomie 3 tys. funtów brytyjskich a wyżej wymienionymi drobnymi darowiznami (*small gifts*). Ustawa o podatku spadkowym pomimo, że w przeważającej mierze dotyczy konsekwencji nabycia majątku w drodze dziedziczenia, zawiera rozbudowane przepisy dotyczące darowizn, w tym szeroki zakres zwolnień dla darowizn otrzymanych m.in. przez małżonków; darowizn na rzecz organizacji charytatywnych; zarejestrowanych stowarzyszeń oraz darowizn na rzecz partii politycznych (art. 18-29A).

Opis niektórych tylko regulacji ustawy *Inheritance Tax Act* prowadzi do wniosku, że dużym uproszczeniem i nieścisłością jest twierdzenie, że w prawie podatkowym Wielkiej Brytanii nie funkcjonuje danina od przekazanych darowizn, a podatkowi temu podlega wyłącznie nieodpłatny przyrost majątku w drodze nabycia spadku. W istocie bowiem, jak wskazano wyżej może dojść – i nie są to sytuacje odosobnione – do sytuacji, kiedy majątek przekazany w drodze umowy *inter vivos* o charakterze darmym może doprowadzić do powstania konieczności zapłaty podatku. Nadto, ustawa podatkowa uzupełniona o mechanizmy *PET* i *POAT* wydaje się skutecznie przeciwdziałać ewentualnym nadużyciom podatkowym polegającym na próbie przekazywania majątku w drodze nieodpłatnej jeszcze za życia spadkodawcy. O ile w wielu krajach, które posiadają podatek od darowizn (w tym omówione przykłady Niemiec oraz Polski) danina ta służy w dużym stopniu jako

element uszczelniający system opodatkowania nieodpłatnego przekazania majątku, o tyle prawodawca brytyjski poszedł inną drogą, która nie przewiduje ani oddzielnego podatku dopełniającego podatek spadkowy, ani też rozbudowanych i kłopotliwych w zastosowaniu klauzul nadużycia prawa podatkowego i przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Wprowadzenie instytucji, która w pewnych warunkach traktuje przekazaną darowiznę na równi z nabyciem spadku jest rozwiązaniem skutecznym dla administracji podatkowej i prostym w stosowaniu dla samych podatników.

4. 4. 4. Republika Austrii

Ustawodawstwem, które w najszerszym możliwie zakresie wyłącza spod opodatkowania nieodpłatne transakcje i czynności prawne jest prawo podatkowe Austrii. Od dnia 31 lipca 2008 r. na skutek wyroku austriackiego Trybunału Konstytucyjnego przestała obowiązywać dotychczas funkcjonująca w tym kraju ustawa o podatku od spadków i darowizn (niem. *Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz*)⁸⁵². Z dniem 1 sierpnia 2008 r. ustawodawca austriacki wprowadził w życie ustawę o rejestrowaniu darowizn (niem. *Schenkungsmitteilungsgesetz*). Do czasu zniesienia podatku wszystkie darowizny pomiędzy osobami żyjącymi podlegały opodatkowaniu. Jedynym wyjątkiem były zobowiązania wynikające z zakresu prawa rodzinnego. Wartość przekazanych aktywów była natomiast ustalona na podstawie ustawy o wycenie.

Ustawa o rejestrowaniu darowizn ustanowiła nowy system informacji o przekazanych darowiznach. Ustawa stanowi zatem - najogólniej rzecz ujmując - instrument monitorowania transferu aktywów bez ich jednoczesnego opodatkowania i zobowiązuje podatników w przypadku zaistnienia określonych ustawą stanów faktycznych do spełnienia wymogów instrumentalnych. Obowiązek zgłoszenia organom podatkowym (niem. *Meldepflicht*) dotyczy darowizn gotówki; należności kapitałowych (np. książeczki oszczędnościowe, obligacje, należności kredytowe); udziałów (akcje) w spółkach kapitałowych (AG, GmbH) i osobowych (OG, KG); przedsiębiorstw lub ich części generujących dochód z rolnictwa, leśnictwa, samozatrudnienia lub handlu; rzeczowych aktywów ruchomych (np. pojazdy silnikowe, łodzie motorowe i żaglowe, biżuteria, kamienie szlachetne itp.);

⁸⁵² Wyrokiem z dnia 7 marca 2007 r., VfGH G 54/06 austriacki Trybunał Konstytucyjny orzekł, że przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn (niem. *Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz*) są niezgodne z konstytucją i uchylił je ze skutkiem od dnia 1 sierpnia 2008 r. ze względu na naruszające konstytucyjną zasadę równości regulacje wyceny nieruchomości. Ustawodawca austriacki nie wykorzystał przyznanego mu okresu na zmianę prawa, w wyniku czego w określonym przez sąd konstytucyjny terminie ustawa o podatku od spadków i darowizn wygasła. Prawodawca w związku z tym dostosował niektóre przepisy, takie jak ustawa o podatku od przeniesienia własności gruntów oraz federalny kodeks podatkowy (§ 121a BAO) oraz na nowo wprowadził ustawę o podatku dochodowym od fundacji. Uzasadnieniem przyjętych zmian była okoliczność iż, przychody z tytułu podatku spadkowego były stosunkowo niskie i wynosiły od 110 do 150 mln euro rocznie. Jednocześnie jak stwierdzono w trakcie prac legislacyjnych około 130 urzędników podatkowych było zaangażowanych przez około jedną czwartą swojego czasu pracy w weryfikowanie deklaracji podatkowych, https://rdb.manz.at/document/ris.vfghr.JFR_09929693_06G00054_01 na dzień 18.11.2019 r.

majątkowych praw autorskich, koncesji, praw uczestnictwa w sektorze owoców, praw mieszkaniowych, bonów towarowych.

Zgodnie z ustawą o rejestrowaniu darowizn nie ma natomiast obowiązku ujawniania i zgłaszania nabycia spadków lub darowizn nieruchomości. W przypadku nieruchomości fakt ich przekazania w drodze darowizny obowiązywał już przed wejściem w życie omawianej ustawy. Nabycie rzeczy i praw w drodze spadkobrania nie podlega w Austrii obowiązkowi podatkowemu.

Osoba zgłaszająca nabycie składnika aktywów w drodze darowizny winna wskazać jej wartość, co w przypadku gotówki, książeczek oszczędnościowych lub akcji nie rodzi wątpliwości. Z kolei w przypadku otrzymania w drodze darowizny aktywów w postaci rzeczowej wystarczające jest oszacowanie wartości godziwej (rynkowej) - w tym celu nie jest wymagany raport z wyceny. Również w przypadku przedsiębiorstwa (przedsiębiorstwa częściowego, udziału w spółce osobowej), które jest przekazywane nieodpłatnie, wystarcza również oszacowanie jego wartości; w tym kontekście nie jest wymagana wycena przedsiębiorstwa. Ustawa o rejestrowaniu darowizn ustanawia kwotę powyżej której darowizny powinny zostać zgłoszone. Obecnie próg ten wynosi 50 000 euro i dotyczy darowizn dokonanych między bliskimi krewnymi w ciągu jednego roku podatkowego (rodzice, małżonkowie i dzieci, rodzeństwo, dziadkowie, pradiadkowie, wnuki, prawnuki, wujkowie, ciotki, siostrzeńcy, kuzyni, pasierbowie, teściowie. Próg dla osób niespokrewnionych wynosi 15 000 euro i dotyczy darowizn przekazanych w ciągu pięciu następujących po sobie lat.

Obowiązek dokonania zgłoszenia ciąży zarówno na darczyńcy jak i na obdarowanym w terminie 3 miesięcy od dnia wykonania darowizny. Uchybienie temu obowiązkowi zagrożone jest sankcją karną grzywny do 10% wartości przekazywanych aktywów. Zaniechanie dopełnienia obowiązku sprawozdawczemu skutkuje również tym, że w przypadku postępowania podatkowego ciężar dowodu zostaje odwrócony. W takiej sytuacji podatnik musi udowodnić, że dana rzecz lub prawo faktycznie zostało przekazane w drodze darowizny.

4. 4. 5. Szwecja

Szwedzki model opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku zasługuje na uwagę z co najmniej dwóch powodów. Po pierwsze, kraj ten już od XVII w. posiadał w różnych formach regulacje dotyczące opodatkowania spadków i darowizn, które z oczywistych względów ewoluowały, tym samym wykształcając bogatą kulturę prawną w tym zakresie. Pomimo to, w 2004 r. parlament szwedzki uchylił wszelkie akty prawne dotyczące opodatkowania zarówno majątku odziedzi-

czonego jak również nabytego w drodze umowy o charakterze nieodpłatnym *inter vivos*⁸⁵³. Po drugie, naturalną konsekwencją powyższego jest pozostawienie poza zakresem prawa podatkowego dużej części obrotu prawnego, co zdawałoby się kłócić z powszechnym postrzeganiem systemu szwedzkiego prawa podatkowego jako charakteryzującego się dużym stopniem fiskalizmu. Należałoby zatem poczynić uwagi na tle szwedzkich doświadczeń minionej dekady, w szczególności jak zniesienie podatku spadkowego i daniny od darowizn wpłynęło na funkcjonowanie systemu prawa podatkowego. Wreszcie, czy zniesienie przedmiotowego podatku jest drogą, którą można lub trzeba podążać w obecnych czasach zwłaszcza, gdy przychody podatkowe z tytułu podatku od spadków i darowizn rzadko w którym kraju Unii Europejskiej przekraczają jeden punkt procentowy.

Wydaje się, że nieuzasadnione byłoby opisywanie szczegółowych regulacji prawnych podatku szwedzkiego obowiązującego do 17 grudnia 2004 r. Dla potrzeb ogólnego nakreślenia poprzedniego stanu prawnego wskazać trzeba, że zakres przedmiotowy podatku spadkowego i od darowizn obowiązującego w ostatecznym kształcie od 1 stycznia 1984 r. (*Arvs- och gåvoskatt*) dotyczył nabycia rzeczy lub praw w drodze spadku lub otrzymania wypłaty z tytułu ubezpieczenia na życie. Podstawą opodatkowania była wartość nabytego majątku spadkowego. Podatek był daniną o stawkach progresywnych i był zróżnicowany w zależności od klasy (grupy) podatkowej, do której należał spadkobierca. Stawka podatku od spadku osiągnęła rekordowo wysoki poziom w 1983 r., kiedy wynosiła 70 procent. Co ciekawe, najwyższa stawka miała zastosowanie do małżonków i dzieci spadkodawcy. Z biegiem czasu stawka podatku była zmniejszana ostatecznie do 30 procent w 2004 r. - roku w którym ustawa została uchylona. W przypadku darowizn podatek obliczany był podobnie. Ostatecznie ukształtowany podział na trzy grupy podatkowe obejmował w przypadku pierwszej z nich małżonków, partnerów oraz dzieci, w drugiej grupie inne osoby fizyczne, w trzeciej zaś instytucje, fundacje i stowarzyszenia.

W przypadku darowizn podatek nie obejmował nieodpłatnego przekazania rzeczy, o ile ich wartość w ciągu roku nie przekraczała 10 tys. koron szwedzkich. Nabycie majątku w drodze spadkobrania było opodatkowane, jeżeli wartość nabytych składników majątku przekraczała kwotę wolną od opodatkowania, która różniła się w czasie oraz uwarunkowana była przynależnością spadkobiercy do jednej z trzech grup podatkowych. Ostatecznie tuż przed zniesieniem podatku spadkowego w 2004 r. ustawodawca szwedzki uchylił przepisy dotyczące podatku w stosunku do małżonków spadkodawcy.

⁸⁵³ Zauważyć trzeba, że od 2000 r. łącznie 13 państw zdecydowało się znieść podatek spadkowy. Z krajów Unii Europejskiej oprócz Austrii były to Portugalia i Słowacja (2004 r.); Węgry (2006 r.); Republika Czeska (2014 r.), zob. A. Cole, *Estate and Inheritance Taxes around the World*, *Tax Foundation Fiscal Fact*, 2015, <https://taxfoundation.org/estate-and-inheritance-taxes-around-world>, dostęp na dzień 6 października 2021 r.

Należy jednocześnie zaznaczyć, że podatek od darowizn został wprowadzony do szwedzkiego prawodawstwa później niż podatek spadkowy, gdyż dopiero w 1914 r. Jednak istotniejsze od samego faktu wprowadzenia nowego podatku był jego cel. Uznano bowiem, że podatek od darowizn będzie rozwiązaniem komplementarnym wobec podatku spadkowego i pozwoli na przeciwdziałanie próbom obejścia prawa podatkowego poprzez rozrządzenie przez osobę fizyczną swoim majątkiem przed śmiercią w drodze umów o charakterze nieodpłatnym⁸⁵⁴. W trakcie prac parlamentarnych uznano wręcz, że podatek od spadków wymaga dla prawidłowego funkcjonowania dodatkowego podatku od świadczeń pod tytułem darmym, bez którego opodatkowanie spadków można by ominąć poprzez wyzbycie się majątku za życia⁸⁵⁵. Podatek od spadków i darowizn nigdy nie były znaczącym źródłem dochodu budżetu dla państwa szwedzkiego. Dochody z podatków od spadków i darowizn osiągnęły zenit w latach trzydziestych i czterdziestych XX wieku i wynosiły 0,3 procent PKB. W 1947 r. poziom opodatkowania i dochody z tytułu podatku od spadków i darowizn był nawet dwudziestokrotnie wyższy niż w kolejnych dziesięcioleciach⁸⁵⁶. Okoliczność ta wywołała jednak zapotrzebowanie na planowanie podatkowe, które minimalizowałoby konieczność zapłaty podatku. W celu optymalizacji tworzono więc fundacje lub pozostawiano majątek poza granicami Szwecji.

Uzasadnieniem dla utrzymywania do 2004 r. podatku były względy redystrybucyjne bogactwa. Jednak z biegiem czasu dostrzeżono, niekiedy destrukcyjne wręcz efekty podatku skutkujące nierzadko koniecznością sprzedaży odziedziczonego przez najbliższą rodzinę majątku spadkowego w celu pokrycia zobowiązań podatkowych, do czego przyczyniały się obowiązujące przez dziesięciolecia wysokie stawki podatkowe⁸⁵⁷. Jednak na co zwraca się szczególną uwagę, problem opodatkowania odziedziczonych majątków dotyczył w szczególności przedsiębiorstw rodzinnych⁸⁵⁸. Zagadnienie to miało już niebagatelne konsekwencje dla ogółu społeczeństwa i gospodarki szwedzkiej. Podstawą opodatkowania, nawet przy zastosowaniu ulg, wprowadzonych do ustawy kilkakrotnie w celu zmniejszenia obciążenia małego i rodzinnego przedsiębiorstwa, były aktywa. Właściciele firm zmuszeni byli wycofać płynne aktywa z przedsiębiorstw, wyłącznie w

⁸⁵⁴ A. Ydstedt, A. Wollstad, *Ten years without the Swedish inheritance tax – Mourned by no one – missed by few*, https://www.svensktnaringsliv.se/english/publications/ten-years-without-the-swedish-inheritance-tax-mourned-by-no-one-m_636573.html, dostęp na dzień 30 września 2021 r.

⁸⁵⁵ *Ibidem*.

⁸⁵⁶ *Ibidem*.

⁸⁵⁷ A. Ydstedt, *How high-tax Sweden abolished its disastrous inheritance tax*, <https://iea.org.uk/blog/how-high-tax-sweden-abolished-its-disastrous-inheritance-tax>, dostęp na dzień: 30 września 2021 r.

⁸⁵⁸ *Ibidem*.

celu wywiązania się z zobowiązań podatkowych. Przychód, opodatkowany jako dywidenda, był następnie wykorzystywany do zapłaty podatku od spadku. Oczywistym faktem przez wiele lat było to, że podatek od spadku uniemożliwiał przedsiębiorstwom rodzinnym korzystanie z posiadanego kapitału, który musiał być gromadzony zawczasu, tak aby perspektywicznie przygotować się do zapłaty podatku⁸⁵⁹.

Przeszło dekadę po całkowitym zniesieniu podatku od spadków i darowizn w Szwecji uważa się, że największe znaczenie fakt ten wywarł właśnie na tworzenie i rozwój przedsiębiorstw rodzinnych pozostających we własności sukcesorów ich twórców⁸⁶⁰. Niesporne jest, że podatek spadkowy nie miał większego znaczenia dla podjęcia samej decyzji o utworzeniu przedsiębiorstwa w Szwecji. Jednak z biegiem lat oraz rozwojem firm rodzinnych wysoki fiskalizm daniny był głównym powodem dla umiejscowienia majątku poza granicami Szwecji takich firm jak IKEA, czy Tetra Pak. Symptomatyczny był więc powrót właścicieli tychże firm do Szwecji po roku 2004. Trudno było ocenić pozytywnie efekt funkcjonowania szwedzkiego podatku od spadków i darowizn, który najczęściej zmuszał spadkobierców do zaciągania pożyczek na zapłatę podatku, w skrajnych sytuacjach powodował zaś konieczność podjęcia natychmiastowej decyzji o sprzedaży akcji przedsiębiorstwa, co implikowało ich drastyczną przecenę a niekiedy wręcz upadłość firmy⁸⁶¹.

Jest kwestią otwartą i podlegającą dyskusji, czy jedynym sposobem złagodzenia wyjątkowo fiskalnego w skali Europy systemu opodatkowania spadków i darowizn, który obowiązywał Szwecji do 2004 r. było uchylene w całości dotychczasowej ustawy podatkowej. Niewątpliwie podobny efekt można byłoby osiągnąć stosując mechanizm rozsądnych wyłączeń i zwolnień w powiązaniu z przynależnością do grup podatkowych. Biorąc jednak pod uwagę niewielki udział daniny w dochodach budżetu państwa można uznać, że koszty funkcjonowania i poboru podatku nie rekompensowałyby przychodów z tego tytułu. Być może droga, którą przeszła Szwecja w ciągu kilkudziesięciu lat, poczynając od wysokiego stopnia fiskalizmu do całkowitego zniesienia podatku jest warta rozważenia w innych krajach. Pewnym podsumowaniem rozwiązań szwedzkich w zakresie opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku jest tytuł oceny podatku spadkowego w Szwecji

⁸⁵⁹ *Ibidem*.

⁸⁶⁰ *Ibidem*.

⁸⁶¹ Jako znany przykład podaje się sprawę Sally Kistner, wdowy po założyciela firmy farmaceutycznej Astra (Astra AB). W chwili jej śmierci w 1984 roku, wartość przedsiębiorstwa szacowano na kwotę 300 milionów koron szwedzkich. Większość majątku związana była z akcjami spółki Astra, a ich wartość została oceniona według wartości rynkowej w dniu, w którym zmarła S. Kistner. Rynek akcji zdał sobie jednak sprawę, że spadkobiercy Kistner musieliby sprzedać znaczną część akcji, aby zapłacić podatek od spadku, a sprzedaż niekorzystnie wpłynęłaby na wartość pozostałych akcji. Niebawem cena akcji spadła i w połączeniu z podatkiem od zysków kapitałowych, uprzednio ustalony podatek od spadków przewyższał wartość całkowitego majątku. W efekcie przedsiębiorstwo uznane zostało za niewypłacalne.

cji: *Great harm but minor fiscal significance*⁸⁶². Wydaje się, że teza o dużej dolegliwości podatku w powiązaniu z małym znaczeniem fiskalnym nie odnosi się niestety tylko do Szwecji, czego przykładem jest Norwegia, która z dniem 1 stycznia 2014 r. uchyliła ustawę o podatku od spadków i darowizn powołując się w pierwszym rzędzie na potrzebę ułatwienia sukcesji przedsiębiorstw rodzinnych. Mając na uwadze przywołane wyżej przykłady zniesienia w ostatnich latach podatku w Austrii, Portugalii, Słowacji, na Węgrzech i w Republice Czeskiej można mówić o pewnej tendencji, która zdaje się być coraz silniejsza.

5. Podsumowanie

Międzynarodowe prawo podatkowe twarzą przede wszystkim umowy bilateralne, których celem jest stworzenie ram prawnych, pozwalających na unikanie podwójnego opodatkowania tego samego dochodu, majątku, bądź też spadków i darowizn. Obecnie nie sposób pominąć fundamentalnego znaczenia Modelu Konwencji OECD w sprawie podwójnego opodatkowania dochodu i majątku jako aktu wzorcowego dla postanowień umów międzypaństwowych. Dokument ten w swoich postanowieniach przewiduje mechanizmy pozwalające wyeliminować szkodliwe zjawisko prawnego, dwukrotnego opodatkowania tego samego dochodu. Zarówno MK OECD jak i umowy międzynarodowe stanowiące źródło prawa wskazują jakie dochody podlegają opodatkowaniu w państwie źródła, jakie zaś w państwie rezydencji podatnika. Analiza zakresu przedmiotowego MK OECD nasuwa spostrzeżenie, że reguluje on precyzyjnie w szczególności dochód osiągnięty w sposób odpłatny. Za taki uznać bowiem należy zyski przedsiębiorców (art.7); dochód z żeglugi morskiej (art.8); przedsiębiorstw powiązanych (art. 9); dywidendy (10); odsetki (art.11); należności licencyjne (art.12); zyski z przeniesienia własności majątku (art.13); dochody z pracy (art.15); wynagrodzenia dyrektorów (art. 16); artystów i sportowców (art. 17); emerytury (art.18); dochody pracowników państwowych (art. 19) i studentów (art.20). Model Konwencji wprost nie przewiduje i nie uwzględnia dochodów uzyskanych nieodpłatnie. W jej treści brak dochodu zdefiniowanego w sposób podobny lub zbliżony do przepisów polskich ustaw o podatkach dochodowych.

Prawo podatkowe międzynarodowe nie posługuje się pojęciami nieodpłatnie otrzymanych świadczeń, rzeczy lub praw majątkowych ani też ich nie definiuje. W konsekwencji umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku nie przewidują *expressis verbis* sposobu opodatkowania dochodu osiągniętego nieodpłatnie przez podatnika, gdyż żadne z postanowień dokumentu do takiego dochodu się nie odwołuje. Nie oznacza to jednak, że dochód w postaci otrzy-

⁸⁶² A. Ydstedt, A.Wollstad, *Ten years... op.cit.*

nia rzeczy, praw lub świadczeń w sposób nieodpłatny pozostaje poza zakresem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zauważyć bowiem trzeba, że zarówno Model Konwencji OECD jak i umowy międzynarodowe posługują się pojęciem tzw. innych dochodów o których mowa w art. 21 ust. 1 MK OECD, do których nie mają zastosowania pozostałe przepisy umowy. Dochody takie podlegają opodatkowaniu tylko w miejscu zamieszkania (rezydencji) podatnika. Błędem byłoby jednak twierdzenie, że każda nieodpłatnie otrzymana rzecz, prawo lub świadczenie stanowi przedmiot opodatkowania w rozumieniu powołanego wyżej przepisu. Tak może się stać, jednak muszą być spełnione przesłanki warunkujące powstanie (osiągnięcie) przez podatnika dochodu w postaci nieodpłatnego przysporzenia o rzeczywistej wartości. Dopiero wtedy można mówić o konieczności zastosowania art. 21 ust. 1 MK OECD i umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zauważyć trzeba, że w praktyce art. 21 ust. 1 stanowił przedmiot orzeczeń sądowych w kontekście przychodu z nieodpłatnego nabycia akcji związanych z programem motywacyjnym⁸⁶³. Z ukształtowanej linii orzeczniczej wynika, że dopiero zbycie nabytych w sposób nieodpłatny akcji a nie ich otrzymanie, powoduje powstanie przychodu na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tym samym skutkuje koniecznością stosowania umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w razie zaistnienia przesłanek wynikających z konkretnej umowy.

O ile normy prawa międzynarodowego, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania pozwalają ustalić, czy dochód lub majątek osiągnięty nieodpłatnie jest opodatkowany w państwie rezydencji, czy też w państwie źródła, o tyle w sytuacji nabycia darowizn lub spadków sytuacja podatnika jest o wiele bardziej skomplikowana. Przede wszystkim, w odróżnieniu od umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu i majątku, nie funkcjonuje w zasadzie system umów bilateralnych pozwalających uniknąć podwójnego opodatkowania nabytych spadków i darowizn. Trudno za taki uznać trzy umowy zawarte przez Polskę jeszcze w dwudziestoleciu międzywojennym. W istocie więc problem szkodliwego podwójnego opodatkowania spadków i darowizn jest realny, a biorąc pod uwagę zwiększającą się migrację i narastającą mobilność społeczną, należy spodziewać się, że zjawisko podwójnego opodatkowania w tym zakresie będzie coraz bardziej dostrzegalne.

Za pozytywne należy więc uznać próby wyeliminowania podwójnego opodatkowania spadków i darowizn w prawie europejskim. Jednak pomimo początkowych zapowiedzi i planów legislacyjnych, nie poczyniono w tym zakresie dalszych realnych kroków, a perspektywa harmonizacji prawa unijnego wydaje się być obecnie odległa. W pewnym stopniu można spodziewać się, że

⁸⁶³ Wyroki NSA z dnia 7 lutego 2014 r., II FSK 347/12; z dnia 11 grudnia 2013 r., II FSK 111/13; z dnia 5 października 2011 r., II FSK 517/10; z dnia 25 lutego 2015 r., II FSK 96/13.

uchylenie przez niektóre kraje ustaw podatkowych regulujących opodatkowanie spadków i darowizn doprowadzi do faktycznego, choć ograniczonego wyeliminowania zjawiska podwójnego opodatkowania. Zauważalną tendencję w tym zakresie należy ocenić pozytywnie.

Wnioski

Przeprowadzona analiza postawionej hipotezy głównej pozwala na potwierdzenie, że na gruncie prawa podatkowego nie występuje jedno, uniwersalne dla tej gałęzi prawa rozumienie pojęcia nieodpłatności. Inne jest znaczenie tego pojęcia jako cechy podatku, inne zaś w kontekście otrzymanego nieodpłatnie przez podatnika świadczenia, rzeczy lub prawa. Nieuzasadnione byłoby jednak uznanie powyższej okoliczności za błąd lub istotny mankament. Wynik badań potwierdza tezę, że pojęcie nieodpłatności funkcjonuje w trzech zasadniczych znaczeniach na płaszczyźnie ustaw szczególnych prawa podatkowego. Pierwszym z nich jest powiązanie nieodpłatności z sensem nadanym mu w prawie cywilnym. Dzieje się tak w ustawie o podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. Zakres przedmiotowy tych ustaw w omawianym zakresie to czynności prawne lub zdarzenia prawne nieodpłatne, których zaistnienie skutkuje opodatkowaniem. Jedynie zatem dokonanie czynności prawnej o charakterze nieodpłatnym lub nieodpłatny przyrost majątku w znaczeniu nadanym w prawie cywilnym będzie skutkować powstaniem obowiązku podatkowego. Nieodzowne staje się w tych przypadkach sięgnięcie do wypracowanego i utrwalonego znaczenia nieodpłatności uwzględniającego kategorię nieodpłatnej czynności prawnej w rozumieniu obiektywnym i subiektywnym. Trzeba bowiem mieć na uwadze, że także w prawie prywatnym nie funkcjonuje jedna kategoria nieodpłatności. W zależności od treści czynności prawnej, a nawet okoliczności jej dokonania (przykładowe pokrzywdzenie wierzyciela jednej ze stron) może ona zmienić swój charakter. Niewątpliwie zawsze jednak będzie chodziło o nieodpłatność czynności prawnej w sensie jurydycznym, czyli nabycia pod tytułem darmym, a nie ekonomicznym rozumianym jako brak poniesienia faktycznego ciężaru nabycia⁸⁶⁴.

Jako drugie znaczenie pojęcia należy wskazać nieodpłatność funkcjonującą w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych z zastrzeżeniem, że zgodnie z ogólną definicją art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. przychodem jest między innymi wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, natomiast w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych przychodem jest wartość rzeczy i praw otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń (art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p.). W odróżnieniu od nieodpłatności czynności prawnej, nieodpłatne świadczenia, a także nieodpłatne nabycie praw i rzeczy budzi o wiele większe wątpliwości. Powszechnie funkcjonujące i powoływane od wielu lat w orzecznictwie sądowoadministracyjnym wyjaśnienie pojęcia nieodpłatności otrzymanych świadczeń (oraz rzeczy i praw), sprowadzające się do stwierdzenia, że są nimi

⁸⁶⁴ Postanowienie SN z dnia 28 lutego 2018 r., I CSK 744/17.

wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu lub te wszystkie zdarzenia prawne i gospodarcze w działalności osób fizycznych lub prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy, w istocie niewiele mówi i jest nieprecyzyjne. Uwzględniając tezy wyroku TK z dnia 8 lipca 2014 r. należy wyprowadzić wniosek, że opodatkowane są tylko te wartości nieodpłatnie nabytych świadczeń (rzeczy i praw w przypadku osób prawnych), które zostały otrzymane w sposób definitywny, bezwarunkowy, a otrzymujący świadczenie nie świadczy niczego w zamian ani w chwili otrzymania, ani w przyszłości, posiadają możliwą do określenia konkretną wartość, zostały otrzymane od innego podmiotu (możliwość zindywidualizowania świadczącego lub przekazującego rzecz lub prawo), nabywca otrzymał świadczenie (rzecz lub prawo) zgodnie z własną wolą. Dopiero spełnienie powyższych przesłanek może uzasadniać stwierdzenie, że doszło do nabycia wartości nieodpłatnego świadczenia, prawa lub rzeczy. Tym samym, nie jest tak, że każde nieodpłatne zjawisko gospodarcze pozostaje w zakresie art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. lub 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. Błędna jest też teza, że każda korzyść majątkowa lub przysporzenie pod tytułem darmym podlega w tym zakresie opodatkowaniu. Pojęcie nieodpłatności ma zatem na płaszczyźnie ustaw o podatkach dochodowych swoje ściśle oznaczone granice. Problem polega jednak na tym, że nie są one wyrażone normatywnie, lecz faktycznie stanowią wypracowany dorobek orzecznictwa. Ten zaś nie jest jednolity, czego przykładem jest wniosek, że zasady pewności prawa i określoności konstruowania obowiązku podatkowego w drodze ustawy, nakazują użyte w art. 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. określenie "otrzymanie nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw" rozumieć, jako niewywołujące przychodu w sytuacji, gdy czynność prawna jest ze swej istoty zawsze nieodpłatna, zaś nabycie następuje w sytuacji, gdy podatnik, korzystając z zasady swobody umów i kształtowania swej sytuacji prawnej, dokonuje czynności prawnej nieodpłatnie, w drodze umowy lub ugody sądowej. Przychód natomiast powstałby w sytuacji, gdy podatnik zmieniając charakter czynności prawnej odpłatnej, dokonuje jej pod tytułem darmym. W takim przypadku z istoty rzeczy powinien liczyć się na gruncie prawa podatkowego z negatywnymi konsekwencjami podatkowymi. Zauważyć trzeba, że pogląd ten jest wyrażany na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zasadniczo w przypadkach dotyczących nieodpłatnego nabycia wartości rzeczy lub praw, ale już nie w przypadku świadczeń. Jest to stanowisko, które zasługuje na uwzględnienie ze względu na wyrażaną konieczność realizacji zasady pewności prawa i określoności przepisów podatkowych. Niemniej jednak funkcjonowanie dwóch, zasadniczo rozbieżnych poglądów w orzecznictwie sądowym należy postrzegać jako sytuację niekorzystną z punktu widzenia podatnika.

Trzecie znaczenie pojęcia nieodpłatności funkcjonuje w ustawie o podatku od towarów i usług i wiąże się ze stosunkiem prawnym, w ramach którego następuje wymiana towarów i usług. W tym przypadku chodzi o wymianę świadczeń wzajemnych, gdyż otrzymanie ich stanowi faktyczne odzwierciedlenie wartości nabytych towarów i usług. Tym samym, aby mówić o zaistnieniu odpłatności na gruncie podatku od wartości dodanej w rozumieniu Dyrektywy 2006/112/WE, czy ustawy o podatku od towarów i usług należy stwierdzić, że istnieje ścisły związek pomiędzy wykonywanymi czynnościami (dostawą towarów lub świadczeniem usług) a wysokością otrzymywanego z tego tytułu wynagrodzeniem. Związek ten winien opierać się na relacjach cywilnoprawnych - najczęściej stosunku zobowiązaniowym - pomiędzy podmiotami, zaś otrzymane wynagrodzenie, wyrażone w pieniądzu lub w rzeczy stanowić będzie o odpłatności świadczenia. Jednocześnie, brak stosunku istniejącego między dwoma podmiotami oraz wynagrodzenia za dostawę towarów lub usługę implikować będzie wniosek o nieodpłatności danego zdarzenia na gruncie podatku od towarów i usług. Tym samym nie ma znaczenia dla pojęcia nieodpłatności w podatku VAT jaką wartość ekonomiczną przedstawia świadczenie podatnika. Nawet sprzedaż towaru lub usługi na symboliczną kwotę będzie skutkowało powstaniem obowiązku podatkowego z tytułu odpłatnego wykonania czynności opodatkowanej. Podatek ten nie posługuje się pojęciami częściowej odpłatności i częściowej nieodpłatności. Dostawa towaru lub świadczenie usługi może być zatem tylko odpłatne lub nieodpłatne, przy czym obowiązek podatkowy powstanie zasadniczo zawsze w pierwszym z wymienionych przypadków. Opodatkowanie zaś nieodpłatnej dostawy towarów lub nieodpłatnego świadczenia usług będzie następować wyłącznie w przypadkach określonych w ustawie, które wiążą się z przekazaniem lub zużyciem towarów na cele osobiste podatnika lub określonych normatywnie podmiotów oraz wszelkich innych darowizn, jeżeli podatnikowi przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych. Tak zakreślone przypadki opodatkowania usprawiedliwiają tezę o stosunkowo wąskim uwzględnieniu zdarzeń nieodpłatnych w podatku od towarów i usług. Wydaje się jednak, że z punktu widzenia podatnika, prawidłowa identyfikacja dostawy towaru lub świadczenia usługi o charakterze nieodpłatnym podlegającej opodatkowaniu nasuwa o wiele mniej wątpliwości niż opodatkowanie zdarzeń nieodpłatnych w ustawach o podatkach dochodowych.

W rezultacie pomimo, że w ustawach szczególnych prawa podatkowego ustawodawca nie przyjmuje jednolitego rozumienia pojęcia nieodpłatności nie wydaje się, aby można było stwierdzić, że jest to mankament uzasadniający postawienie postulatów zmian normatywnych. Zakres opodatkowania obejmujący także zdarzenia i czynności nieodpłatne jest bowiem wyrazem woli

ustawodawcy. Problemem jaki należy dostrzec jest jednak fakt, że w ustawach o podatku dochodowym od osób fizycznych i prawnych zakres przedmiotowy obejmuje opodatkowanie wartości nabytych nieodpłatnie świadczeń oraz rzeczy i praw (także nabytych częściowo odpłatnie), przy czym na podstawie treści norm prawnych, także przy posłużeniu się zasadami wykładni i interpretacji prawa, nie sposób stwierdzić jak pojęcie to rozumiane jest przez ustawodawcę. Nie chodzi tu wyłącznie o opodatkowanie wartości nieodpłatnie nabytych świadczeń, w tym zakresie bowiem można posługiwać się już wypracowanym orzecnictwem sądów administracyjnych, choć należy zauważyć, że zasady pewności i precyzyjności prawa sprzeciwiają się temu, aby podatnik w celu ustalenia prawidłowości wywiązywania się z obowiązków podatkowych był zobligowany do analizy kilku uchwał poszerzonych składów Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Za niedostatecznie dostrzegany a mający istotne znaczenie teoretyczne i praktyczne należy uznać problem interpretacji, czym jest nieodpłatne otrzymanie rzeczy i praw w podatku dochodowym od osób prawnych. Innymi słowy, czy dochodzi do ich nabycia wtedy, gdy dana czynność ze swej natury jest nieodpłatna i jako taka jest dokonywana, czy wręcz przeciwnie, wtedy gdy czynność ma, co prawda charakter odpłatny a strony zmieniają jej treść w sposób skutkujący dokonaniem czynności pod tytułem darmym. Funkcjonujące aktualnie dwie, konkurencyjne względem siebie linie orzecznicze powodują trudności w prawidłowym stosowaniu norm.

W świetle powyższych wniosków odnoszących się do hipotezy głównej zauważyć należy, że ustawodawca stanął przed koniecznością wyboru, które zdarzenia nieodpłatne będą stanowiły przedmiot opodatkowania. Tak jak nie istnieje jednolita kategoria nieodpłatności w prawie podatkowym, tak też nie ma jednego sposobu określenia zasad opodatkowania, które różnią się w zależności od ustawy regulującej dany podatek. Wydaje się, że właśnie to jest w dużej mierze przyczyną pojawiających się wątpliwości wiążących się z omawianym zagadnieniem. Uznanie jednego ze zdarzeń za nieodpłatne, nie będzie skutkowało przyjęciem tegoż za nieodpłatne na gruncie innej ustawy podatkowej. Sytuacji nie ułatwia fakt, że ustawodawca tworzy własną siatkę znaczeniową, co samo w sobie nie jest zarzutem, jednak wydaje się, że dokonanie takiego zabiegu bez wskazania na definicję takich pojęć lub wyznaczenia jasnych i niebudzących wątpliwości zasad określenia przedmiotu opodatkowania stanowi obecnie istotny problem, który w istocie rozwiązywany jest w orzecnictwie sądowym.

Na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za trafną należy uznać konkluzję, że większość perypetii orzeczniczych dotyczących opodatkowania nieodpłatnych świadczeń było spowodowanych brakiem pełnej i precyzyjnej definicji przychodu podatkowego, która jest punktem wyjścia do dalszych analiz, także związanych z kwestią opodatkowania nieodpłatnych

świadczeń⁸⁶⁵. Uzasadniony jest zatem w tym zakresie postulat wkomponowania w prawidłową definicję przychodu podatkowego elementu przysporzenia podatkowego, albowiem właśnie luka w przepisach ustawy podatku dochodowego od osób fizycznych jest przyczyną wielu trudności interpretacyjnych, czego wyrazem było analizowane bogate orzecznictwo, odnoszące się do skądinąd wąskiej kategorii nieodpłatnych świadczeń⁸⁶⁶. W związku z powyższym, należałoby na gruncie ustaw o podatkach dochodowych postulować stworzenie powszechnie aprobowanych warunków minimalnych, odnoszących się do pojęcia nabycia wartości nieodpłatnych świadczeń, rzeczy i praw, które zostały wypracowane do tej pory przez doktrynę i judykaturę, w tym wyrok TK z dnia 8 lipca 2014 r.⁸⁶⁷.

W przypadku pierwszej z postawionych na wstępie hipotez uzupełniających, dokonana analiza badawcza usprawiedliwia wniosek, że nieodpłatność podatku oznacza, iż w istocie daninie tej nie odpowiada żadne świadczenie związku publicznoprawnego przekazywane na rzecz podatnika. Podatnik nie może zaś z tytułu opłacenia podatku oczekiwać jakiegokolwiek świadczenia zwrotnego, tak co do kwoty jak i jakości świadczonych usług. Niezależnie więc, czy podatnik faktycznie otrzymuje jakiegokolwiek świadczenie ze strony związku publicznoprawnego (budżetu), to istotą nieodpłatności jest to, że świadczenie nie pozostaje w żadnym związku z uiszczonym podatkiem. Na płaszczyźnie normatywnej nie sposób mówić o odpłatności ogólnej podatku. Pojęcie to, może bowiem niepotrzebnie stwarzać pokusę i pozory zbliżania znaczeniowego podatku do innych danin publicznych wykazujących cechy częściowej odpłatności, odpłatności, a nawet ekwiwalentności świadczeń. Dokonując podsumowania nie można nie dostrzec, że właśnie cecha nieodpłatności podatku w powyższym znaczeniu powoduje, że wysoce niepopularne staje się ustanawianie nowych podatków w systemie prawa. Ustawodawca stara się wręcz pominąć nazwę podatku, tytułując nowe obciążenia daniną, składką lub opłatą. Można stwierdzić, że chodzi tu o swoistą „ucieczkę od podatku”, rozumianą jako powiązanie rzeczywiste lub nie nowej daniny z formą „odpłaty” lub prze-

⁸⁶⁵ A. Marczak, *Świadczenia rzeczowe – podatkowy ambaras w życiu menadżera*, PP, 2013, nr 5, s. 10.

⁸⁶⁶ A. Marczak, *Nieodpłatne świadczenia dla pracowników w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r.*, K. 7/13, PP, 2014, nr 10, s. 12.

⁸⁶⁷ J. Olesiak, Ł. Pajor, *Glosa do wyroku TK z dnia 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13*, POP, 2015, nr 1, s.10. Autorzy słusznie wskazują, że pomimo pewnych zastrzeżeń, wyrok TK zasługuje na odnotowanie z uwagi na wyznaczenie rozsądnych kryteriów badania, czy świadczenie nieodpłatne w ogóle w danym stanie faktycznym wystąpiło.

znaczeniem uzyskanych z tego tytułu dochodów na określony cel⁸⁶⁸. Wprowadzanie nowych obciążeń fiskalnych pod nazwą podatku zdaje się być - w ocenie prawodawcy - zabiegiem, który nie znajdzie szerszej aprobaty właśnie ze względu na cechę nieodpłatności, albowiem obowiązek ponoszenia ciężaru finansowego nie będzie wiązał się z żadnym zwrotnym i bezpośrednim świadczeniem obecnie lub w przyszłości. Pomimo więc oczywistej nieodpłatności podatku, ta jego cecha okazuje się być często pozaprawnym powodem podejmowania w drodze legislacyjnej decyzji fiskalnych skutkujących ustanawianiem obciążeń o faktycznej częściowej przynajmniej odpłatności lub jedynie nadawanie nazwy sugerującej niepodatkowy charakter daniny, która w istocie jest świadczeniem w pełni nieodpłatnym. Definicja podatku o której mowa w art. 6 o.p., a także jego orzecznicze i doktrynalne rozumienie na przestrzeni wielu lat ugruntowało się, jest jednolite, nie budzi wątpliwości i oddaje jego charakter. Pojęcie nieodpłatności podatku jest inne niż znaczenie nieodpłatności nadawane w prawie cywilnym oraz nieodpłatności otrzymanych świadczeń będących przedmiotem opodatkowania. Wbrew tożsamej nazwie, pojęcia te będą miały więc inne znaczenia. Podatek jako świadczenie nieodpłatne to w swej istocie świadczenie, któremu nie odpowiada świadczenie Państwa z budżetu. Nie chodzi tu bowiem o ekwiwalentność, porównywanie wartości świadczeń lub fakt, że tylko podatnik uiszcza swe świadczenie nie otrzymując nic w zamian. Za dobrze oddającą istotę podatku można uznać definicję określoną w § 3 (1) niemieckiej ordynacji podatkowej, zgodnie z którą podatkiem jest świadczenie pieniężne, któremu nie odpowiada żadne świadczenie lub usługa, a podatek nie jest wynagrodzeniem za świadczenie lub usługę. Taka definicja podatku pozwala na ograniczenie wątpliwości, które mogą pojawić się w tych przypadkach, w których dochodzi do sporu na tle nieodpłatnego charakteru daniny i ogranicza lub nawet eliminuje konieczność badania, czy dochodzi do otrzymania jakiegokolwiek świadczenia zwrotnego ze strony budżetu na rzecz podatnika. W tym znaczeniu, istoty nieodpłatności podatku nie należy upatrywać w aspekcie braku ekonomicznej równowagi między obciążeniem fiskalnym a otrzymywanymi przez podatnikami świadczeniami lub usługami ze strony związku publicznoprawnego, lecz w braku wzajemnego związku tychże.

⁸⁶⁸ Przykładami są danina solidarnościową wprowadzona na podstawie ustawy z dnia 23 października 2018 r. o Funduszu Solidarnościowym, Dz. U. 2018, poz. 2192; projekt ustawy o składce audiowizualnej, zgodnie z którym składka stanowić będzie zryczałtowaną daniną publiczną ponoszoną, na zasadach określonych w niniejszej ustawie, przez odbiorców końcowych energii elektrycznej w celu finansowania misji publicznej instytucji mediów narodowych (art. 1 projektu dostępnego na stronie [http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-179-2016/\\$file/8-020-179-2016.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki8ka.nsf/Projekty/8-020-179-2016/$file/8-020-179-2016.pdf), dostęp na dzień 2 sierpnia 2021 r., opłata od środków spożywczych, tzw. „opłata cukrowa” (art. 12a - 12 i ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym, Dz.U. z 2021 poz. 183, ze zm). W ostatnim przypadku nazwa „podatek cukrowy” znalazła się w oficjalnym internetowym publikatorze informacyjnym dostępnym pod adresem: <https://www.gov.pl/web/ijhars/podatek-cukrowy>, dostęp na dzień 2 sierpnia 2021.

Tak ustalone znaczenie pojęcia nieodpłatności nie jest tożsamy z nieodpłatnością stanowiącą przedmiot opodatkowania na gruncie ustaw szczególnych prawa podatkowego. O ile bowiem nieodpłatność podatku nie oznacza braku ekonomicznej równowagi wzajemnych przysporzeń, o tyle nieodpłatność zdarzeń stanowiących przedmiot opodatkowania stanowi kategorię złożoną, która przybiera różne znaczenie w poszczególnych ustawach. W pewnym zakresie takie działanie legislacyjne jest zrozumiałe, a nawet konieczne. Skoro bowiem przedmiotem opodatkowania podatku od czynności cywilnoprawnych są czynności prawne, które posiadają w prawie cywilnym swoje znaczenie, a przez to także sposób definiowania i kwalifikowania danych czynności jako odpłatnych lub nieodpłatnych, to nieuzasadnione byłoby oczekiwanie, aby w prawie podatkowym dokonywać jakichkolwiek modyfikacji normatywnych w tym zakresie. Inaczej jest jednak w przypadku innych podatków, zaś największe rozbieżności można stwierdzić na gruncie podatków dochodowych oraz podatku od towarów i usług. Różnice w opodatkowaniu zdarzeń gospodarczych mogą skutkować w skrajnym przypadku tym, że świadczenie nieodpłatne, lub częściowo odpłatne uznane tak na płaszczyźnie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zostanie uznane na odpłatną dostawę towaru w ustawie o podatku od towarów i usług. Wynika to z faktu powiązania w ustawie o podatku od towarów i usług zapłaty z dostawą lub usługą. W ten sposób nawet symboliczna zapłata implikuje odpłatność dostawy lub usługi. W konsekwencji zjawiskiem nieodosobnionym jest sytuacja, kiedy określone zdarzenie gospodarcze jest traktowane jako nieodpłatne lub częściowo odpłatne w podatku dochodowym od osób fizycznych (prawnych), zaś na gruncie podatku od towarów i usług ma charakter odpłatny.

Odnosząc się do drugiej hipotezy uzupełniającej wskazać trzeba, że przeprowadzona analiza potwierdziła, że obowiązujące rozwiązania normatywne jedynie częściowo spełniają warunek jasności i precyzyjności prawa w zakresie opodatkowania zdarzeń i czynności nieodpłatnych. Za wadliwe należy uznać odczytywanie treści normy prawa podatkowego dopiero na etapie sądowego stosowania prawa. Nie można bowiem pomijać faktu, że prawo podatkowe w pierwszym rzędzie adresowane jest do podatnika, który będąc zobligowanym do wypełnienia obowiązków podatkowych musi je prawidłowo stosować. Tym samym stwierdzić należy, że regulacje podatków dochodowych od osób fizycznych i prawnych w zakresie w jakim przewidują opodatkowanie wartości nieodpłatnie nabytych świadczeń, rzeczy i praw nie spełniają standardu wymaganej jasności i precyzyjności, ponieważ rzeczywista treść normy uzupełniania jest w procesie wykładni prawa. Dopiero wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Konstytucyjnego pozwoliły zrekonstruować treść norm prawnych, w szczególności art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz 12 ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. Wyrok TK z dnia 8 lipca 2014 r. potwierdził co prawda zgodność wyżej powołanych norm z Kon-

stytucją, również w aspekcie poprawności legislacyjnej, jednak należy mieć na uwadze, że o niekonstytucyjności norm można mówić dopiero w przypadku kwalifikowanej wadliwości przepisu.

Upatrywanie wadliwości regulacji jedynie w niedostatkach legislacyjnych zawęzałoby jednak trafność i zupełność wniosków. Stosując prawo należy dostrzegać bowiem nie tylko możliwość ale też konieczność sięgnięcia do powszechnych zasad wykładni prawa. Niepokojąca jest zatem praktyka, która z dużym nasileniem pojawia się właśnie przy zagadnieniu nieodpłatności w prawie podatkowym, polegająca na apriorycznym założeniu, że pojęcie nieodpłatności nabierać musi z istoty rzeczy innego znaczenia, niż przyjęte w prawie cywilnym. Nie wyjaśnia się jednak, dlaczego akurat w prawie podatkowym, szczególnie przy wykładni przepisów ustaw o podatkach dochodowych tak się dzieje. Należałoby bowiem w pierwszej kolejności wziąć pod uwagę dyrektywy języka potocznego, zgodnie z regułą, że normie należy przypisać takie znaczenie, jakie ma ona w języku potocznym, chyba, że ważne względy przemawiają za odstępniem od tego znaczenia⁸⁶⁹. Wielokrotnie powoływany pogląd o rzekomym – innym – znaczeniu podatkowym nieodpłatności nie jest rozwijany, stąd trudno wskazać ważną przyczynę, przemawiającą za odstępniem od znaczenia znanego już z prawa cywilnego, które właśnie nabrało znaczenia powszechnego (ogólnego). Poza ustawami o podatkach dochodowych od osób fizycznych i prawnych ustalenie, czy dane nieodpłatne zdarzenie lub czynność prawna podlega opodatkowaniu budzi o wiele mniejsze wątpliwości. Dzieje się tak pomimo, że ustawodawca w żadnym akcie normatywnym nie definiuje pojęcia czynności lub zdarzenia nieodpłatnego. Powiązanie jednak takiej czynności z jej znaczeniem w prawie cywilnym, bądź też wyznaczenie precyzyjnego rozumienia nieodpłatnej dostawy towarów lub usługi, jak ma to miejsce w podatku od towarów i usług powoduje o wiele mniejsze problemy w stosowaniu relewantnych norm.

Decydując się na opodatkowanie określonych zdarzeń gospodarczych o naturze nieodpłatnej, ustawodawca stanął także przed koniecznością wskazania sposobu ustalenia podstawy ich opodatkowania. W tym zakresie zasadniczo prawo podatkowe odwołuje się do wartości rynkowej nieodpłatnie otrzymanego świadczenia, rzeczy bądź prawa lub cen rynkowych stosowanych w obrocie. Brak możliwości ustalenia takiej wartości, skutkuje zaś brakiem opodatkowania nieodpłatnego nabycia. W przypadku ustawy o podatku od spadków i darowizn organ podatkowy dokonując ustalenia wartości otrzymanej darowizny lub nabytego spadku w określonych przypadkach powinien skorzystać z dowodu z opinii biegłego dokonującego stosownej wyceny. Za słuszną należy uznać

⁸⁶⁹ L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, wyd. II, Toruń 2010, s. 99.

zmianę ustawową polegającą na ustaleniu ryczału za nieodpłatne wykorzystywanie przez pracowników samochodów służbowych na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nie tylko prawo krajowe, lecz także prawo Unii Europejskiej i międzynarodowe prawo podatkowe reguluje opodatkowanie zdarzeń nieodpłatnych. Dokonując oceny prawa UE należy stwierdzić, że w najistotniejszym zakresie to dyrektywy podatków zharmonizowanych, w szczególności Dyrektywy 2006/112/WE, dotyczą czynności nieodpłatnych (dostaw i usług), a normy te zostały implementowane do krajowego porządku prawnego. Negatywnie należy natomiast ocenić brak efektów ponad dziesięcioletnich starań o wypracowanie rozwiązań prawnych w zakresie zharmonizowania lub możliwie głębokiego ujednoczenia opodatkowania transgranicznego nabycia spadków lub darowizn. Słusznie dostrzega się ten problem w kontekście coraz większego przemieszczania się ludności w ramach Unii Europejskiej. Podwójne opodatkowanie spadków, a tym samym nieodpłatnego przyrostu majątku nie stanowi obecnie i nie będzie stanowił w przyszłości przypadków jednostkowych. Należy zatem wyrazić postulat możliwie pilnego zintensyfikowania prac na poziomie unijnym w zakresie wyeliminowania podwójnego opodatkowania nabycia spadków i darowizn. Z kolei w międzynarodowym prawie podatkowym opodatkowanie zdarzeń nieodpłatnych najczęściej będzie sprowadzało się do zastosowania przepisów bilateralnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie dochodu i majątku. Analiza treści Modelu Konwencji OECD jako podstawy tworzenia zapisów i interpretacji poszczególnych umów dwustronnych, uzasadnia stwierdzenie, że zdarzenia gospodarcze o charakterze nieodpłatnym nie będą stanowiły zasadniczego przedmiotu sporów, albowiem zostały one ujęte w kategorii tak zwanych innych dochodów. Model Konwencji OECD nie posługuje się pojęciem nieodpłatności świadczeń jako kategorii dochodu, ani nie przewiduje sposobu eliminowania dochodu, który został osiągnięty nieodpłatnie również w zakresie rzeczy i praw. O wiele istotniejsze znaczenie miałyby umowy dwustronne dotyczące unikania podwójnego opodatkowania w zakresie nabycia spadków i darowizn. Niestety, w przestrzeni prawnej - poza trzema umowami zawartymi przez Polskę jeszcze w okresie międzywojennym - nie funkcjonują rozwiązania bilateralne, pozwalające na ograniczenie i eliminację podwójnego opodatkowania nieodpłatnego przyrostu majątku.

Mając na uwadze powyższe wnioski, należy stwierdzić w odniesieniu do trzeciej hipotezy uzupełniającej, że opodatkowanie zdarzeń nieodpłatnych jest co do zasady uzasadnione, albowiem zdarzenia te stanowią nierzadko istotną część obrotu gospodarczego i prawnego. Przyjęte w prawie podatkowym zasady, między innymi powszechności opodatkowania przychodu lub obrotu profesjonalnego nie tylko nie sprzeciwiają się, co wręcz zdają się z góry dopuszczać opodatkowanie także zdarzeń lub czynności o charakterze nieodpłatnym. Uwzględniając jednak omówione przykłady

stanów normatywnych, obowiązujących w innych krajach trzeba mieć też na względzie, że istnieje także alternatywa w pominięciu opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych na gruncie podatków dochodowych. Warto też odnotować, wcale niemarginalne przypadki uchylania ustaw regulujących opodatkowanie nieodpłatnego przyrostu majątku. Zbyt mała jest jednak liczba tych przypadków, aby wysnuć wniosek o tendencji odchodzenia od opodatkowania nabycia spadków i darowizn. Niemniej jednak, pytanie o konieczność opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych jest z pewnością otwarte. Jak bowiem pokazuje przykład austriackich rozwiązań normatywnych, możliwy do zrealizowania jest wariant braku opodatkowania zdarzeń nieodpłatnych w podatku dochodowym oraz uchylenie ustawy o podatku od spadków i darowizn w zakresie obowiązku podatkowego, a więc tych dwóch aktów prawnych, które w najszerszym zakresie obejmują opodatkowanie zdarzeń nieodpłatnych. Przyjęcie przeciwnego modelu, obowiązującego także w Polsce, wymaga jednak jasnego i precyzyjnego wyznaczenia granic opodatkowania. Z powołanych wyżej względów, w dużej mierze obecny stan prawny takich warunków nie spełnia.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J., Borszowski P., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa – Komentarz*, Wrocław 2017;
- Andrusiuk A., Małocha A., *Opodatkowanie dostawy towarów w świetle art. 7 ust. 2 ustawy o VAT*, PP, 2006, nr 1;
- Andrzejewska-Czernak I., Morawski W., Zalański A., *Podatek od spadków i darowizn* [w:] Brzeziński B., Dominik-Ogińska D., Lasiński-Sulecki K., Zalański A., *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne – katalog rozbieżności*, Warszawa 2016;
- Antonów D., *Oplata skarbowa w polskim porządku prawnym*, Warszawa 2017;
- Babiarz S., *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2019;
- Babiarz S., *Zwolnienie podmiotowe z art. 4a oraz projekt zmian ustawy o podatku od spadków i darowizn*, PP, 2008, nr 10;
- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka – Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa – komentarz*, Warszawa 2019;
- Babiarz S., Mariański A., Nykiel W., *Komentarz, Ustawa o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2010;
- Banach J., *Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, Komentarz*, 2 wydanie, Warszawa 2002;
- Banasiak Z., *Opodatkowanie niepodzielonego zysku*, PP, 2001, nr 9;
- Banasiak Z., *O bezpodstawności opodatkowania zatrzymanej dywidendy - raz jeszcze*, PP, 2001, nr 11;
- Bany K. (tł.), *Modelowa konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona*, Warszawa 2011;
- Baraniak P., *Problematyka nieodpłatnych świadczeń z tytułu posiadania przez przedsiębiorstwa przesyłowe urządzeń infrastruktury na cudzym gruncie*, PP, 2018, nr 5;
- Bartosiewicz A., Kubacki R., *Pojęcie nieodpłatnego świadczenia jako źródła przychodów do opodatkowania podatkiem dochodowym*, PP, 2008, nr 1;
- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021;
- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, LEX, 2015, wydanie elektroniczne;
- Bartosiewicz A., *W jaki sposób opodatkować darowiznę samochodu przy zakupie którego odliczono VAT w wysokości 6000 zł*, PP, 2016, nr 6;
- Białobrzeski J., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Komentarz, Warszawa 2001;
- Bieniek G. (red.), *Komentarz do Kodeksu cywilnego, Księga trzecia, Zobowiązania, t. 2*, Warszawa 2007;
- Bieniek G., Ciepła H., Dmowski S., Gudowski J., Kołakowski K., Sychowicz M., Wiśniewski T., Żuławska Cz., *Komentarz do Kodeksu cywilnego, Księga trzecia, Zobowiązania, t. 2*, Warszawa 2011,
- Bogucki S., Stachurski W., Wiatrowski R., Winiarski K., Wojciechowski B., Zirk – Sadowski M., *Podatek od czynności cywilnoprawnych a VAT*, Warszawa 2016;
- Bosman A., *Other income under tax treaties: an analysis of the OECD Model Convention*, 2015;
- Bouvier M., *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000;
- Borszowski P., *Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego*, Zakamycze 2004, wydanie elektroniczne;
- Borszowski P. (red.), Małecka A. (red.), *Ustawa o opłacie skarbowej, Komentarz*, wyd. elektroniczne, 2014;

Borszowski P., Musiał K., Nita A., Stelmaszczyk K., Wantoch-Rekowski J., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2018;

Breda M., *Nieodpłatne wydanie towarów na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług po 1.4.2013 r.*, M.Pod., 2013, nr 4;

Brzeziński B., *Prawo podatkowe*, wyd. II, Toruń 2000;

Brzeziński B., *Perypetie podatku dochodowego z sądownictwem administracyjnym* [w:] B. Brzeziński (red.) *Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego – Węzłowe problemy*, Warszawa 2013;

Brzeziński B. (red.), A. Olesińska (red.), M. Kalinowski, W. Morawski, K. Lasiński-Sulecki, Prejs E., W. Matuszewski, A. Zalasinski, *Prawo finansów publicznych*, Toruń 2017;

Brzeziński B., *Oplaty za gospodarcze korzystanie ze środowiska a przepisy Ordynacji podatkowej*, KPP, 1999, nr 3-4;

Brzeziński B., *Glosa do wyroku NSA z dnia 28 stycznia 2014 r. sygn. akt II FSK 558/12*, POP, 2014, nr 4;

Brzeziński B., *Szaleństwo opodatkowania nieodpłatnych świadczeń*, KPP, 2010, nr 3-4;

Brzeziński B. (red.), *Model Konwencji OECD. Komentarz*, Warszawa 2008;

Brzeziński B. (red.), *Komentarz do Modelu Konwencji OECD*, Warszawa 2010;

Chomiuk M., Dębkowski Ł., *Opodatkowanie VAT nieodpłatnego świadczenia usług*, PP, 2011, nr 8;

Ciepla H., Bałań – Gonciarz E., *Ustawa o księgach wieczystych i hipotece – komentarz po nowelizacji prawa hipotecznego*, Warszawa 2011;

Ciepla H., Dmowski S., Gudowski J., Kołakowski K., Sychowicz M., Wiśniewski T., Żuławska Cz., *Komentarz do Kodeksu cywilnego, Księga trzecia, Zobowiązania*, t. 1, wyd. 10, Warszawa 2011;

Ciszewski J. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz*, wyd. 1, Warszawa 2013;

Czachórski W., Brzozowski A., Safjan M., Skoworońska – Bocian E., *Zobowiązania – zarys wykładu*, Warszawa 2002;

Czaja – Hliniak I., *Oplaty i dopłaty publiczne w Polsce międzywojennej*, Kraków 2013;

Dębowska – Romanowska T., *Prawo daninowe – podstawowe pojęcia konstytucyjne i ustawowe*, Glosa, 1996, nr 11;

Dolata S., *Podstawy teorii podatku*, Opole 1995;

Gudowski J. (red.), Dmowski S., Rudnicki S., Trzaskowski R., *Kodeks cywilny. Komentarz, Część ogólna*, Warszawa 2014;

Draniewicz B., *Oplata produktowa, 2009*, wyd. elektroniczne, Legalis;

Drwiłło A., Maśniak D., *Leksykon prawa finansowego - 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2009;

Dudar G., Etel L., Presnarowicz S., *Podatki i opłaty lokalne, Podatek rolny, Podatek leśny*, 2008, wyd. elektroniczne, Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 4, Warszawa 2013;

Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020;

Dzwonkowski H. (red.), J. Gliniecka (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2013;

Dzwonkowski H. (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012;

Etel L. (red.), *System Prawa Finansowe, tom III Prawo daninowe*, Warszawa 2010;

Etel L., *System podatkowy – zarys wykładu*, Siedlce 2002;

Etel L., *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012;

Etel L. (red.), Dowgier R., Etel L., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., Teszner K., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017;

Etel L. (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, wyd. II, Warszawa 2008;

Etel L. (red.), *Nowa Ordynacja podatkowa, Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok, 2017;

Etel L., Liszewski G., *Podatki majątkowe w Polsce – wybrane problemy*, Kancelaria Sejmu Biuro Studiów i Ekspertyz, 2002;

Etel L. (red.) *Opodatkowanie dochodu w wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej*, Białystok 2006;

Etel L., Dowgier R., *Odliczenie od dochodu darowizn na działalność charytatywną-opiekuńczą kościelnych osób prawnych*, PP, 2005, nr 5;

Filipczyk H., *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, Warszawa 2015;

Filipczyk H., *Glosa do wyroku NSA z dnia 4 marca 2008r., II FSK 24/07*, POP, 2008, nr 6;

Gajl N., *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992;

Gliniecka J., *Oplaty publiczne w Polsce – Analiza prawna i funkcjonalna*, Bydgoszcz - Gdańsk, 2007;

Gliniecka J., *W kwestii opłat jako elementu dochodów samorządowych [w:] W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Prof. Cezaremu Kosikowskiemu w 40 – lecie pracy naukowej*, Lublin 2005;

Gniewek E. (red.), Machnikowski P. (red.), *Kodeks cywilny – Komentarz*, 9 wyd., Warszawa 2019;

Gniewek E. (red.), *Podstawy prawa cywilnego*, Warszawa 2011;

Goettel A., Lemonnier M. (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011;

Goettel A., *Wątpliwości wokół pojęcia „nieodpłatne świadczenia” w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych*, PP, 2015, nr 8;

Gogol M., *Unikanie opłaty cukrowej - konsekwencje na gruncie podatkowym*, M. Pod., 2021, nr 3.

Gosek M., Szczotkowska A., *Poręczenie wykonania zobowiązania jako przychód z tytułu nieodpłatnego świadczenia*, M. Pod., 2018, nr 4;

Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016;

Gomułowicz A., *Postulat sprawiedliwości a system podatkowy*, M. Pod., 1995, nr 4;

Gomułowicz A., *Zasady sprawiedliwości w polskim systemie podatkowym*, RPES, zeszyt 3, 1989;

Grabarczyk J., *Opodatkowanie przychodów z nieodpłatnych świadczeń*, Warszawa 2009.

Gruszecki K., *Oplaty za korzystanie ze środowiska w prawie ochrony środowiska*, Glosa 2003, nr 7;

Grześkiewicz W. (red.), *Finanse publiczne z elementami prawa podatkowego*, Warszawa 2014.

Gudowski J. (red.), *Kodeks cywilny – komentarz, Zobowiązania*, Warszawa 2013;

Gwiazdowski R., *Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje*, Warszawa 2007

Gwiazdowski R., Żurawski D., *O (nie) opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych nieruchomości nabytych w drodze spadku*, PP, 2018, nr 12;

Haczkowska M. (red.), Balicki R., Bartoszewicz M., Complak K., Ławniczak A., Masternak-Kubiak M., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2014;

Haede U., *Finanzausgleich*, Tübingen 1996;

Jabłońska A., *Glosa do wyroku NSA z dnia 3 listopada 2010 r. sygn. akt II FSK 1208/09*, POP, 2012, nr 4;

Jaśko M., *Materialnoprawne przesłanki wznowienia postępowania podatkowego* [w:] R. Dowgier (red.) *Ordynacja podatkowa, Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2012;

Kalinowski M., *Przedmiot podatku*, Toruń 2013;

Kaniewska-Środecka M., *Samochody służbowe wykorzystywane do celów prywatnych a podatki dochodowe*, PP, 2015, nr 7;

Kapturek G., *VAT nieodpłatne przekazanie nieruchomości – części składowe, cz. I, Nieruchomości*, 2018, nr 6;

Kapturek G., *VAT nieodpłatne przekazanie nieruchomości – części składowe, cz. II, Nieruchomości*, 2018, nr 7;

Karczyński Ł., *Glosa do wyroku NSA z dnia 11 stycznia 2011 r. sygn. akt II FSK 1531/09*, POP, 2013, nr 2;

Kidyba A. (red.), Gawlik Z., Janiak A., Kozieł G., Olejniczak A., Pyrżyńska A., Sokołowski T., *Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część ogólna.*, wyd. elektroniczne, LEX 2010;

Klein A., *Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego*, Wrocław, 1960;

Kosek – Wojnar M., *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, Warszawa 2012;

Kostecki A., *Elementy konstrukcji instytucji podatku* (w:) Weralski M. (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Wrocław 1985;

Kosikowski C. (red.), Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa – komentarz*, 5 wyd., Warszawa 2013;

Kosikowski C. (red.), Ruśkowski R. (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008;

Kosikowski C., *Finanse publiczne i prawo finansowe: Zagadnienia egzaminacyjne i seminaryjne*, Warszawa 2013

Krywań T., *VAT 2018, Komentarz*, Warszawa 2018;

Krzywoń A., *Podatki i inne daniny publiczne - podstawowe pojęcia konstytucyjne*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego, 2011, nr 2;

Kukulski Z., *Konwencja Modelowa OECD i Konwencja Modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015;

Lasiński-Sulecki K., Morawski M., *Opodatkowanie dochodu uzyskanego ze zbycia lokalu w drodze umowy dożywocia*, Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa, 2011, nr 3;

Lipniewicz R., *Europejskie prawo podatkowe*, Warszawa 2011;

Litwińczuk H. (red.), *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, wyd. V, t. I, Warszawa 2006;

Litwińczuk H. (red.), Karwat P., Pietrasiewicz W., Tetlak K., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Warszawa 2017,

Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020;

Łętowska E. (red.), *System Prawa Prywatnego, Prawo zobowiązań – część ogólna*, 2 wyd., Warszawa 2013;

Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *Finanse publiczne w Polsce*, Lexis Nexis 2006

Małecki P., *Dotacje otrzymywane przez osoby fizyczne*, PP, 2012, nr 5;

Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, LEX, 2015, wyd. elektroniczne;

Marciniuk J. (red.), *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, Komentarz, wyd. 18, 2017;

Marciniuk J. (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych - 2011*, Warszawa 2011;

Marczak A., *Świadczenia rzeczowe – podatkowy ambaras w życiu menadżera*, PP, 2013, nr 5;

Marczak A., *Nieodpłatne świadczenia dla pracowników w świetle wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2014 r., K. 7/13*, PP, 2014, nr 10;

Mariański A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021;

Mariański A., Nowak-Piechota A., *Konstytucyjność opodatkowania pozapłacowych świadczeń pracowniczych*, PP, 2014, nr 11;

Mastalski R., *Definicja legalna podatku*, PP, 2002, nr 11;

Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2021;

Mączyński D., *Oplata produktowa – podatek środowiskowy*, M. Pod., 2002, nr 4;

Michalik T., *VAT. Komentarz*, Warszawa 2021;

Militz M., *Nieodpłatne przekazanie towarów przez podatnika VAT w polskich przepisach – glosa do wyroku NSA w składzie 7 sędziów z dnia 23 marca 2009 r. sygn. akt I FPS 6/08*, PP, 2009, nr 8;

Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999;

Młoczkowska A., *Przy nabyciu praw i obowiązków w spółce komandytowej za cenę niższą niż wartość rynkowa nie powstaje przychód w PIT*, M. Pod., 2018, nr 1;

Modzelewski W. (red.), *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, wyd. 7, Warszawa 2010;

Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, wyd. II, Toruń 2010;

Nierobisz T., Waclawczyk A., *Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2011;

Nykiel W. (red.), *Prawo podatkowe w Polsce*, Warszawa 2018;

Nykiel W. (red.), *Wprowadzenie do międzynarodowego prawa podatkowego*, Warszawa 2006;

Nykiel W., Mariański A., *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2008;

Nykiel W., Zalański A. (red.), *Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych, komentarz*, Warszawa 2014;

Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe – zagadnienia materialno prawne i proceduralne*, wyd. 2, Warszawa 2013;

Ofiarski Z., *Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz*, 2009, wyd. elektroniczne;

Olejniczak A. (red.), *System Prawa Prywatnego, Prawo zobowiązań – część ogólna*, t. 5, Warszawa 2009;

Olesiak J., Pajor Ł., *Glosa do wyroku NSA z dnia 12 marca 2010 r. sygn. akt II FSK 1776/08*, POP, 2011, nr 1;

Olesiak J., Pajor Ł., *Glosa do wyroku TK z dnia 8 lipca 2014 r. sygn. akt K 7/13*, POP, 2015, nr 1;

Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe – zarys systemu*, Toruń 2007;

Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012;

Oleś A., *Ustalenie wartości pieniężnej nieodpłatnych świadczeń – nierozwiązany problem prawa podatkowego* [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.) *10 lat w Unii Europejskiej. Wpływ prawa UE na polski system podatkowy*, Katowice 2014;

Osajda K. (red.), *System Prawa Prywatnego, Prawo zobowiązań - część ogólna*, t. 5, 3 wyd., Warszawa 2020;

Osajda K. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz, t. I*, Warszawa 2013;

Osajda K. (red.), *Kodeks cywilny. Komentarz, t. II, Zobowiązania*, Warszawa 2013;

Ostrowski K., *Prawo finansowe, Zarys ogólny*, Warszawa 1970;

Pahl B., *Opodatkowanie nieodpłatnego przyrostu majątku osób prawnych Kościoła katolickiego w Polsce*, Studia Elckie, 2007, nr 9;

Panek M., *Świadczenia częściowo odpłatne*, PP, 2005, nr 1;

Parulski S., *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2016;

Pasternak R., *Glosa do wyroku NSA z dnia 17 maja 2013 r. sygn. akt II FSK 1812/11*, POP, 2014, nr 3;

Pawelczyk M., Walczak R., *Zwolnienie z opodatkowania nieodpłatnej służebności przesyłu – glosa*, M. Pod. 2016, nr 10;

Pietrzykowski K. (red.), *Kodeks cywilny, Komentarz, t. I*, 10 wyd., Warszawa 2020;

Pietrzykowski K. (red.), *Kodeks cywilny, Komentarz, t. II*, 10. wyd., Warszawa 2021;

Pfeiffer S., Ursprung-Steindl M., *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxation: Schriftenreihe IStR Band 93, Series on International Tax Law - Michael Lang (Ed)*, Wiedeń 2015;

Pogoński M., *Opodatkowanie akcji pracowniczych przyznanych na preferencyjnych warunkach*, PP, 2012, nr 6;

Pustuł J., *Uchwały NSA w sprawie opodatkowania abonamentów medycznych*, PP, 2013, nr 11;

Pustuł J., *Imprezy integracyjne a przychód z nieodpłatnych świadczeń*, PP, 2013, nr 9;

Pustuł J., *Nieodpłatne poręczenia i gwarancje – jak ustalać przychód z tytułu nieodpłatnych świadczeń*, PP, 2013, nr 5;

Ratusznik P., *Ekwiwalentność świadczeń a pojęcia umów wzajemnych i czynności odpłatnych*, M. Praw., 2021, nr 7;

Radwański Z. (red.), *System Prawa Prywatnego, Prawo cywilne – część ogólna*, t. II, wyd. 2, Warszawa 2008;

Radwański Z., *Prawo cywilne - część ogólna*, 2009;

Radwański Z., Olejniczak A., *Zobowiązania - część ogólna, wyd. 14*, Warszawa, 2020;

Radzikowski K., *Skutki wadliwości czynności cywilnoprawnej w świetle ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych*, RPES, Rok LXX, 2008, zeszyt 1;

Ruśkowski E. (red.), Salachna J. (red.), *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2013;

Ruśkowski E., Salachna J.M., *Ustawa o dochodach jednostek samorządu terytorialnego. Komentarz*, ABC, 2004, wyd. elektroniczne;

Rybarski F.R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935;

Sekita J., *Opodatkowanie dochodów osób fizycznych z inwestowania i lokacji majątku*, Warszawa 2011;

Sekita J., *Opodatkowanie przychodów z tytułu otrzymania świadczeń promocyjnych i reklamowych*, PP, 2016, nr 8;

Skorupa P., *Przekazanie infrastruktury drogowej gminie – skutki w zakresie VAT*, PP, 2008, nr 11;

Skorupa P., Wojda M., *Praktyczne aspekty nieodpłatnego świadczenia usług*, PP, 2005, nr 6;

Skorupa P., *Opodatkowanie VAT nieodpłatnych wydań towarów – czy zmiany w VAT ograniczą kampanie promocyjne? (2)*, PP, 2012, nr 1;

Skowrońska - Bocian E., *Prawo cywilne, część ogólna, zarys wykładu*, wyd. 1, Warszawa 2005;

Smoleń P. (red.), Wójtowicz W. (red.), Burzec M., Duda - Hyz M., Gorgol A., Kucia-Guściora B., Munnich M., Pomorski P., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019;

Stępień J., *Prawne aspekty opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości w drodze umowy dożywocia*, PP, 2014, nr 8;

Strocka A., *Nieodpłatne korzystanie z rzeczy na podstawie umowy użyczenia a podatek od towarów i usług*, Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, 2020, nr 3;

Szpunar A., *Nowa ustawa o księgach wieczystych i hipotece*, PiP 1983, nr 5.

Szpunar A., *Uwagi o rękopisach wiary publicznej ksiąg wieczystych*, PiP 1963, 8-9.

Szymański K., Krajewski M., *Opodatkowanie umorzenia jednostek uczestnictwa funduszu inwestycyjnego nabytych w drodze spadkobrania – glosa do wyroku NSA z dnia 2 grudnia 2011 r. sygn. akt II FSK 2557/10*, PP, 2012, nr 4;

Szymczak M.(red.), *Słownik języka polskiego*, Warszawa 1984 ;

Szymczyk P., *Zniesienie współwłasności nieruchomości – podatek od spadków i darowizn oraz podatek od czynności cywilnoprawnych* (cz. II), *Nieruchomości*, 2018, nr 3;

Ślesicka R., *Opodatkowanie świadczeń dla pracowników na przykładzie świadczeń z tytułu szkoleń – interpretacje organów skarbowych i sądów administracyjnych*, PP, 2008, nr 7;

Taudul A., *Opodatkowanie niektórych świadczeń pracowniczych – problemy praktyczne*, PP, nr 2008; nr 4;

Taudul A., Marecki M., *Pakiety medyczne – czy to już koniec wątpliwości ?*, PP, 2012, nr 1;

Wasilkowski J., *Prawo rzeczowe w zarysie*, Warszawa 1957;

Wasilkowski J., *Zarys prawa rzeczowego*, Warszawa 1963;

Weralski M. (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Wrocław 1985;

Węgrzynowski Ł., *Ekwiwalentność świadczeń w umowie wzajemnej*, Warszawa 2011;

Wierzbicki J., Werner A., *Opodatkowanie spadków i darowizn w Polsce współczesnej* [w:] Dobaczewska A., Juchniewicz E., Sowiński T., *Daniny Publiczne – Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010;

Wolański R., *System podatkowy. Zarys wykładu*, Warszawa 2020;

Wolter A., Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo cywilne – zarys części ogólnej*, wyd. 2, Warszawa 2001;

Wolter A., *Czynności prawne nieodpłatne inter vivo w projekcie Kodeksu Cywilnego* [w:] W. Osuchowski W. (red.), *Rozprawy prawnicze – Księga pamiątkowa dla uczczenia pracy naukowej prof. Kazimierza Przybyłowskiego*, Kraków – Warszawa 1964;

Wójtowicz W., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Bydgoszcz 1997;

Varga W., *Nieodpłatne świadczenie w podatku dochodowym od osób prawnych, cz. 1*, PP, 2011, nr 4;

Varga W., *Nieodpłatne świadczenie w podatku dochodowym od osób prawnych, cz. 2*, PP, nr 2011, nr 5; .

Ziemiński Z., *Logika praktyczna*, Warszawa 2009;

Zimny M., *Akcyza. Komentarz*, Warszawa 2017;

Zubrzycki J., *Leksykon VAT t. I*, Wrocław 2008.

ŹRÓDŁA INTERNETOWE

Babiarz S., *Harmonizacja podatku od spadków i darowizn*, <https://casp.sgh.waw.pl/blog/podatek-od-spadkow-i-darowizn>, dostęp na dzień 10 października 2021 r.;

Cole A., *Estate and Inheritance Taxes around the World*, *Tax Foundation Fiscal Fact*, 2015, <https://taxfoundation.org/estate-and-inheritance-taxes-around-world>, dostęp na dzień 6 października 2021 r.;

Kalinowski M., *Pojęcie przedmiotu podatku*, *Toruński Rocznik Podatkowy*, <http://trp.umk.pl>; dostęp na dzień 2 sierpnia 2021 r.;

Majumadar A., *Importance of 'other income' under Article 21 of OECD and UN model tax conventions*, <http://www.taxindiainternational.com/columnDesc.php?qwer43fcxzt=MTg5>, dostęp na dzień 15 maja 2020 r.;

Strzelec D., *Pożyczka w podatku od czynności cywilnoprawnych*, <https://www.prawo.pl/podatki/pozyczka-w-podatku-od-czynnosci-cywilnoprawnych,7416.html>, dostęp na dzień 21 sierpnia 2021 r.

Ydstedt, A.Wollstad A., *Ten years without the Swedish inheritance tax – Mourned by no one – missed by few*, <https://www.svensktnaringsliv.se/english/publications/ten-years-without-the->

swedish-inheritance-tax-mourned-by-no-one-m_636573.html, dostęp na dzień 19 sierpnia 2017 r.

Benefit principle, <https://www.economicshelp.org/blog/glossary/benefit-principle/>, dostęp 8 lutego 2019 r.;

Negotiating Group on the Multilateral Agreement on Investment (MAI) DAF/MAI/EG2(96)3 Expert Group No.3 on Treatment of Tax Issues in the MAI – Definition of taxes, <http://www1.oecd.org/daf/mai/pdf/eg2/eg2963e.pdf>; dostęp na dzień 12 marca 2020 r.;

HM Revenue and Customs, 480 (2018), Expense and benefits, A tax guide, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/734647/480_2018_.pdf, dostęp na dzień 2 lipca 2019 r.;

Einkommen - und Lohnsteuer, Ausgabe 2019, s. 20, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2017-12-12-Einkommen_Lohnsteuer_lang.pdf?__blob=publicationFile&v=3, dostęp na dzień 18 listopada 2019 r.;

United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (tekst konwencji: http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_Update.pdf), dostęp na dzień 22 maja 2020 r.;

Model Konwencji w sprawie podatku od nieruchomości oraz podatków od spadku i darowizny dostępny na stronie internetowej OECD: <http://acts.oecd.org/Instruments/ShowInstrumentView.aspx?InstrumentID=82&InstrumentPID=79&Lang=en&Book=.>, dostęp na dzień 25 listopada 2020 r.;

Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee, Removing cross-border tax obstacles for EU citizens, http://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/crossborder-inheritance-tax-problems-within-eu_en (dostęp na dzień 17 lipca 2017 r.);

https://ec.europa.eu/taxation_customs/cross-border-inheritance-tax-problems-within-eu_pl, dostęp na dzień 10 października 2021 r.

VARIA

Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts, Raport of the OECD Committee on Fiscal Affairs, 1982, s. 46;

uchwała RIO w Poznaniu z dnia 19 listopada 2010 r., 21/1848/2010;

pismo Departamentu Podatków bezpośrednich i Opłat z dnia 16 maja 1997 r. – PO 4/AS-802-74/97;

