



Glosa

do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 25 lipca 2011 r., I SA/Rz 234/11¹

I. Analizowane w niniejszej glosie rozstrzygnięcie dotyczy przesłanek stosowania zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 4a ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn² (dalej: u.p.s.d.). Dokładne przedstawienie wątpliwości, których wyjaśnienia podjął się Sąd (a wcześniej organy podatkowe) wymaga przybliżenia – w niezbędnym zakresie – okoliczności składających się na interesujący nas stan faktyczny.

Na podstawie zawartej w formie aktu notarialnego umowy darowizny darczyńca przeniósł własność nieruchomości (grunt wraz z budynkiem mieszkalnym oraz garażowym) na swą córkę. Istotna dla dalszych rozważań jest przy tym okoliczność, że darowana nieruchomość stanowiła składnik majątku osobistego darczyńcy, pozostającego w związku małżeńskim z matką obdarowanej. Do treści aktu notarialnego zostało wprowadzone ponadto postanowienie przewidujące ustanowienie przez obdarowaną służebności mieszkania na rzecz swoich rodziców, czyli darczyńcy oraz jego współmałżonki, przy czym ta ostatnia (matka obdarowanej) nie uczestniczyła w czynności sporządzenia przez notariusza aktu notarialnego.

¹ Wyrok został opublikowany na stronie internetowej <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

² Tekst jedn.: Dz.U. z 2009 r., nr 93, poz. 768 ze zm.

Tym sposobem doszło w niniejszej sprawie do dwóch przysporzeń majątkowych: nabycia nieruchomości w drodze umowy darowizny oraz nabycia służebności mieszkania na podstawie czynności prawnej ustanawiającej ją, objętych – stosownie do art. 1 ust. 1 pkt 2 i 6 u.p.s.d. – obowiązkiem podatkowym, ciążącym (w myśl art. 5 u.p.s.d.) odpowiednio na: córce (jako obdarowanej) oraz jej rodzicach (jako beneficjentach służebności mieszkania). Jednakże, z uwagi na pozostawanie stron dokonanych czynności prawnych w stosunku bliskiego pokrewieństwa, możliwe stało się w niniejszej sprawie zastosowanie zwolnienia podatkowego (art. 4a u.p.s.d.). Dodać należy, że podatnicy uznali (powołując się na treść art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d.), iż nie ciążył na nich obowiązek dokonania zgłoszenia nabycia, bowiem nastąpiło ono na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego. W odniesieniu do nabycia w drodze darowizny notariusz sporządzający akt notarialny ograniczył się do zamieszczenia w treści aktu informacji, że w związku z zaliczeniem obdarowanej do odpowiedniej grupy podatkowej nie został pobrany podatek od spadków i darowizn. Informacja ta nie dotyczyła natomiast podatku od ustanowienia służebności mieszkania, ponieważ notariusz nie jest, jak wynika z brzmienia art. 18 ust. 1 u.p.s.d., w powyższej sytuacji płatnikiem.

Przedstawiony stan faktyczny, w części dotyczącej ustanowienia służebności mieszkania na rzecz matki obdarowanej, spotkał się z odmienną oceną organu podatkowego (naczelnika urzędu skarbowego oraz, utrzymującego jego decyzję w mocy, dyrektora izby skarbowej). Stał on na stanowisku, że w odniesieniu do ustanowienia teź służebności należało – aby móc skorzystać ze zwolnienia podatkowego – dokonać zgłoszenia o nabyciu prawa majątkowego (czyli służebności). Skoro tego nie dokonano, to upływ sześciomiesięcznego terminu na realizację tej powinności definitywnie przesądził o utracie powyższego przywileju podatkowego. Koronnym argumentem organu stało się twierdzenie, iż w przedmiotowej sprawie nie było podstaw do uchylecia obowiązku zgłoszenia nabycia prawa w oparciu o art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d., bowiem przepis ten odnosi się wyłącznie do nabycia na podstawie **umowy**. Tymczasem, jak skonstatował organ, matka obdarowanej, jako osoba niebiorąca udziału w czynności notarialnej, nie była stroną umowy. Ustanowienie na jej rzecz służebności mieszkania nastąpiło zatem, w opinii organu podatkowego, w drodze **jednostronnej** czynności prawnej.

Stanowisko zajęte przez organ podatkowy zostało zakwestionowane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny, do którego została wniesiona skarga na decyzję izby skarbowej. W ocenie Sądu nie ma żadnego uzasadnienia teza, że do ustanowienia służebności mieszkania doszło w drodze jednostronnej czynności prawnej. W analizowanym stanie faktycznym mamy do czynienia, jak przekonuje Sąd, z rozbudowaną (kompleksową) umową darowizny, wraz z zawartym w jej treści poleceniem ustanowienia na rzecz rodziców obdarowanej służebności mieszkania. W ramach tejże umowy (zawartej w formie aktu notarialnego) nastąpiło jednoczesne wykonanie polecenia, czyli ustanowienie służebności. Okoliczność, że jedna z osób, na rzecz której służebność tę ustanowiono, nie była stroną umowy, nie ma żadnego znaczenia, ponieważ art. 4 ust. 4 pkt 2 u.p.s.d., jak dalej Sąd wywodzi, takiego warunku nie przewiduje; beneficjentem ustanawianego prawa może być zatem osoba trzecia. Jeżeli umowa prowadząca do nabycia prawa majątkowego została sporządzona przy udziale notariusza (a tak właśnie było w niniejszej sprawie), to tym samym zostały spełnione, bez konieczności dokonywania przez podatnika zgłoszenia nabycia, przesłanki zwolnienia podatkowego.

Należy już na samym początku, przed podjęciem dalszych rozważań w tej interesującej materii, wyrazić opinię, że ostateczna konkluzja judykatury zasługuje na pełną aprobatę. Zastrzeżenia budzi jednak argumentacja stanowiąca podstawę owej konkluzji. Nietrudno przy tym zorientować się, że względu na charakter stanu faktycznego przedmiotowej sprawy, że prawidłowa jego ocena z prawnopodatkowego punktu widzenia wymaga uprzedniej analizy kilku kwestii natury cywilnoprawnej.

II. Nad wyraz oczywisty i niewymagający tym samym szerszych dywagacji jest błąd w rozumowaniu organu podatkowego, wyrażający się w przyjęciu założenia, że ustanowienie służebności mieszkania nastąpiło nie w drodze umowy, lecz na podstawie jednostronnej czynności prawnej³. Jak wiadomo, tego rodzaju ewentualność nie wchodzi w ra-

³ Stanowisko organu podatkowego było niewątpliwie inspirowane identycznym poglądem wyrażonym w piśmie Ministerstwa Finansów Nr PL-834/85/JB/06/PDJC-345/06/39/07 z 26 stycznia 2007 r., zawierającym odpowiedź na pismo Przewodniczącego Krajowej Rady Notarialnej w sprawie zmian wprowadzonych ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, pkt 5-6.

chubę, pomimo że oświadczenie właściciela nieruchomości jest wystarczającym warunkiem ujawnienia powstałej służebności w księdze wieczystej⁴.

Kolejna kwestia wiąże się z naturą czynności prawnej, w drodze której nastąpiło w analizowanej sprawie ustanowienie służebności mieszkania. Warto pamiętać, że powstanie tego typu służebności może być rezultatem zarówno umowy „w czystej postaci”, zmierzającej wyłącznie do kreowania interesującego nas prawa, jak i innych umów, zawieranych zasadniczo w innym celu. Do tych ostatnich należą w praktyce przede wszystkim umowy dożywocia oraz umowy darowizny⁵. Ocena umowy dożywocia pod tym względem jest łatwiejsza, bowiem ustawodawca *expressis verbis* dopuszcza obciążenie zbywanej nieruchomości m.in. służebnością mieszkania, zaliczając w takim wypadku służebność do treści prawa dożywocia (art. 908 § 2 k.c.)⁶. Tego rodzaju poszerzenie treści nie zmienia charakteru umowy dożywocia jako jednolitej czynności prawnej, choć wzbogaconej o dodatkowy element (z grupy *accidentalialia negotii*)⁷.

Problem ten jest o wiele bardziej złożony w odniesieniu do umowy darowizny. Szczegółowa analiza dopuszczalnych sposobów sprzężenia teje umowy z ustanowieniem służebności mieszkania nie mieści się w ramach niniejszej glosy, która koncentruje się głównie wokół pewnych dylematów prawnopodatkowych. Istotne jednak dla ich rozwiązania wydaje się spostrzeżenie, że w doktrynie prawa cywilnego ustanowienie interesującej nas służebności wiąże się przede wszystkim z mechanizmem polecenia (czyli dokonaniem tzw. darowizny obciążliwej)⁸. Chodzi tu

⁴ E. Gniewek, [w:] *System prawa prywatnego*, t. IV: *Prawo rzeczowe*, red. E. Gniewek, Warszawa 2007, s. 351. Czynność jednostronna, jako zdarzenie będące źródłem służebności osobistej, może być rozpatrywane co najwyżej na gruncie rozrządzeń testamentowych – zob. A. Bieranowski, *Służebność mieszkania*, Warszawa 2011, s. 234-235.

⁵ E. Gniewek, [w:] *System prawa ...*, s. 476.

⁶ W doktrynie podkreśla się, że tego rodzaju zabieg nie modyfikuje charakteru prawnego służebności jako ograniczonego prawa rzeczowego, co nie stoi w dysharmonii z koncepcją obligacji realnych (do których należy dożywocie) – tak Z. Radwański, [w:] *System prawa prywatnego*, t. VIII: *Prawo zobowiązań – część szczegółowa*, red. J. Pano-wicz-Lipska, Warszawa 2004, s. 623.

⁷ A. Bieranowski, *Służebność...*, s. 228-229.

⁸ E. Gniewek, *System prawa...*, oraz A. Bieranowski, *Służebność...*, s. 229.

konkretnie o polecenie mające na względzie korzyść darczyńcy⁹, on bowiem staje się beneficjentem powołanej do życia służebności. Właśnie tego rodzaju koncepcję czynności prawnej – darowizny obciążonej poleceniem ustanowienia służebności mieszkania na rzecz darczyńcy – przyjął Sąd (należy podkreślić, że trafnie) w treści swojego rozstrzygnięcia.

Innego rodzaju komplikacje wyłaniają się w związku z wykonaniem zawartego w treści umowy darowizny polecenia, czyli ustanowieniem służebności mieszkania. Z opisu stanu faktycznego analizowanej sprawy wynika, że wszystkie elementy transakcji, tj. dokonanie darowizny oraz ustanowienie służebności, jako stanowiące treść jednej (złożonej) czynności prawnej, zostały objęte jednym aktem notarialnym. Tymczasem w doktrynie został zgłoszony pogląd, że nie dochodzi do powstania służebności mieszkania jednocześnie wraz z darowizną nieruchomości, czyli *uno actu*. Ustanowienie tejże służebności (wykonanie polecenia) następuje dopiero w wyniku zawarcia odrębnej umowy (mającej charakter czynności rzeczowej)¹⁰. Wydaje się jednak, że nic nie stoi na przeszkodzie, aby treścią dokonywanej czynności prawnej, w formie jednego aktu notarialnego, objąć skutki rzeczowe nie tylko w odniesieniu do przysporzenia stanowiącego darowiznę, lecz również do przysporzenia będącego ustanowieniem służebności mieszkania. Oznaczałoby to, innymi słowy, w drodze jednej czynności prawnej, nie tylko przyrzeczenie darowizny oraz nałożenie polecenia, lecz również wykonanie darowizny oraz wypełnienie polecenia. Tym samym wraz z przeniesieniem własności nieruchomości na obdarowanego następowałoby nabycie służebności mieszkania przez darczyńcę¹¹. Taki kierunek rozumowania, jako podstawę wydanego rozstrzygnięcia, przyjął również Sąd w analizowanej sprawie, co należy ocenić jako właściwe posunięcie.

⁹ Tego rodzaju polecenie określa się w doktrynie jako polecenie kwalifikowane – zob. L. Stecki, *Darowizna*, Toruń 1998, s. 69.

¹⁰ Tak A. Bieranowski, *Służebność...*, s. 230.

¹¹ Taki kierunek wykładni – co przyznaje sam autor przedstawionego wyżej poglądu (zob. A. Bieranowski, *Służebność...*) – jest powszechnie przyjęty w praktyce obrotu cywilnoprawnego. Dokonanie darowizny wraz z ustanowieniem służebności *uno actu* jest też akceptowane w orzecznictwie sądów administracyjnych – zob. np. wyrok WSA w Krakowie z 10 grudnia 2007 r., I SA/Kr 1937/06 (LEX nr 468133).

III. Dalsza kwestia, mająca szczególnie doniosłe znaczenie z prawopodatkowego punktu widzenia, dotyczy określenia podmiotów nabywających służebność mieszkania, a zarazem kręgu podatników korzystających z przywileju podatkowego z art. 4a u.p.s.d. Przypomnijmy, że w sprawie będącej przedmiotem rozstrzygnięcia judykatury sporządzenie aktu notarialnego miało miejsce z udziałem darczyńcy (ojca) oraz obdarowanej (córci). Natomiast ustanowienie służebności mieszkania nastąpiło na rzecz obojga rodziców obdarowanej, zatem również na rzecz jej matki, która nie uczestniczyła w sporządzeniu aktu notarialnego. Sąd, odrzucając niemożliwe do zaakceptowania stanowisko organu podatkowego, iż ustanowienie służebności na rzecz matki obdarowanej nastąpiło w drodze jednostronnej czynności prawnej, posłużył się koncepcją umowy na rzecz osoby trzeciej (art. 393 § 1 k.c.). Przychylił się wprawdzie do zapatrywania organu podatkowego, że matka obdarowanej nie była stroną czynności prawnej, jednak uznał zarazem, że stała się ona nabywcą służebności na podstawie umowy zawartej między innymi osobami jako osoba trzecia. Tym samym został spełniony, zdaniem Sądu, jeden z warunków uchylenia obowiązku zgłoszenia nabycia, wymieniony w art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d., a w konsekwencji brak było podstaw do pozbawienia jej omawianego przywileju podatkowego.

Do tego fragmentu argumentacji judykatury należy jednak zgłosić zastrzeżenia. Wydaje się bowiem, że odwoływanie się do koncepcji umowy na rzecz osoby trzeciej, pomijając kontrowersje na temat jej dopuszczalności przy ustanowieniu ograniczonego prawa rzeczowego¹², jest zabiegiem najzupełniej zbędnym. Analiza interesującego nas stanu faktycznego, przy uwzględnieniu mających tu zastosowanie regulacji prawnych, uzasadnia postawienie tezy, że w niniejszej sprawie również matka obdarowanej miała status strony czynności prawnej (umowy) ustanawiającej służebność mieszkania (nie była zatem osobą trzecią). Do takiego wniosku prowadzi w szczególności brzmienie art. 245 § 2 zd. drugie k.c., w myśl którego przy ustanowieniu ograniczonego prawa na nieruchomości forma aktu jest potrzebna tylko dla oświadczenia właściciela ustanawiającego to prawo. Oświadczenie drugiej strony umowy może zostać złożone, jak

¹² Por. m.in. K. Z a r a d k i e w i c z, [w:] *Kodeks cywilny*, t. I: *Komentarz do artykułów 1- 449¹*, red. K. Pietrzykowski, Warszawa 2011, s. 822.

powszechnie przyjmuje się w doktrynie¹³, w czasie późniejszym (niż moment sporządzenia aktu) i w dowolny sposób, nawet *per facta concludentia*. Obecność matki obdarowanej przy sporządzeniu aktu notarialnego nie była zatem konieczna. Jej wolę ustanowienia służebności mieszkania również na swoją rzecz da się wywnioskować z istniejącego kontekstu sytuacyjnego, zwłaszcza z okoliczności, że podmiotami omawianej czynności prawnej były osoby z kręgu najbliższej rodziny. Trudno sobie wyobrazić, aby treść powyższej czynności nie została wcześniej uzgodniona przez zainteresowanych członków rodziny i przez nich zaaprobowana. Tak więc w niniejszej sprawie doszło do ustanowienia służebności mieszkania na rzecz obojga małżonków (rodziców obdarowanej), choć sposób złożenia oświadczeń woli w odniesieniu do każdego z nich był nieco zróżnicowany. Jednak owo zróżnicowanie nie ma żadnego znaczenia ze względu na skutki podatkowe nabycia prawa.

IV. W związku z powyższymi wywodami pozostaje do rozstrzygnięcia jeszcze jedna wątpliwość rysująca się na tle brzmienia art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d., przewidującego, jak już była wyżej mowa, uchylenie obowiązku zgłoszenia, gdy nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego. Należy mianowicie zastanowić się, czy w sytuacji, gdy z dwóch oświadczeń woli tworzących umowę jedno zostało złożone w formie aktu notarialnego, drugie zaś w formie innej, można uznać, że zawarcie umowy (jako jednej czynności prawnej) nastąpiło w formie aktu notarialnego? W praktyce problem ten dotyczy ustanowienia nieodpłatnego użytkownika nieruchomości lub nieodpłatnej służebności (art. 1 ust. 1 pkt 6 u.p.s.d.), przy zawieraniu których, jak wiadomo, nabywca ograniczonego prawa rzeczowego może złożyć oświadczenie w dowolnej formie¹⁴. Wydaje się, że na postawione wyżej pytanie może być udzielona tylko odpowiedź twierdząca. Sporządzenie przez notariusza umowy, czy to przy udziale tylko jednej strony (właściciela nieruchomości), czy to przy udziale obu stron (właściciela i nabywcy służebności), bywa nie-

¹³ M.in.: E. Gniewek, [w:] *System prawa...*, s. 351.

¹⁴ Nie ma oczywiście żadnych przeszkód, aby oświadczenia woli obu stron umowy, tj. właściciela nieruchomości oraz nabywcy ograniczonego prawa rzeczowego, zostały objęte treścią aktu notarialnego – por. E. Gniewek, *System prawa...*

rzadko dziełem przypadku. Różnicowanie na tej podstawie konsekwencji podatkowych byłoby zabiegiem trudno zrozumiałym.

Zaprezentowanego kierunku wykładni nie można także oceniać w odezwaniu od *ratio legis* powołanego wyżej art. 4a ust. 4 pkt 2 u.p.s.d. Ustawodawca uznał, że nie ma potrzeby nakładać na podatnika obowiązku zgłoszenia nabycia prawa, jeżeli nabycie to wynika z czynności prawnej (umowy) sporządzonej w formie akt notarialnego. Trzeba bowiem pamiętać, że notariusz ma obowiązek przekazać urzędowi skarbowemu odpisy sporządzanych aktów notarialnych obejmujących nie tylko czynności prawne, z tytułu których ciężą na nim obowiązki płatnika podatku (art. 18 ust. 2 pkt 4 u.p.s.d.), np. umowy darowizny, lecz również inne czynności prawne (w odniesieniu do których nie pełni funkcji płatnika), jeżeli mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego (art. 84 § 1 ordyn. podat.), np. umowy o ustanowienie służebności osobistej. Przekazanie organowi podatkowemu (bez względu na podstawę prawną owego przekazania) odpisu aktu notarialnego niejako zastępuje zgłoszenie podatnika o nabyciu prawa (co tym samym przesądza o spełnieniu przesłanki wskazanej w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.), i ten czynnik wydaje się mieć decydujące znaczenie. Kwestią zupełnie drugorzędną jest natomiast okoliczność, czy akt notarialny zawiera oświadczenie obu stron, czy tylko jednej z nich. W każdym z tych wypadków mamy do czynienia ze spełnieniem przesłanki zwolnienia podatnika z obowiązku zgłoszenia nabycia prawa.

V. Stanowisko zajęte przez judykaturę w treści głosowanego wyroku stanowi korzystną dla podatników modyfikację dotychczasowej linii orzeczniczej, stanowiąc istotny krok naprzód na rzecz wypracowania racjonalnej wykładni przepisów normujących przywilej podatkowy z art. 4a u.p.s.d. Trafnie Sąd zauważa, że nieuczestniczenie przez stronę nabywającą służebność mieszkania w czynności sporządzenia aktu notarialnego nie oznacza¹⁵, że nie doszło do nabycia przez nią prawa w drodze umowy i że jest ona w związku z tym pozbawiona możliwości skorzy-

¹⁵ Wbrew stanowisku zajętemu w piśmie Ministerstwa Finansów przytoczonym w przypisie nr 3 oraz w uzasadnieniu wydanego w sprawie o zbliżonym stanie faktycznym wyroku WSA w Poznaniu z 23 grudnia 2008 r., I SA/Po 1284/08 (LEX nr 508775).

stania ze zwolnienia podatkowego w razie niedokonania zgłoszenia o nabyciu. Stanowisko to znajduje uzasadnienie w treści odpowiednich unormowań prawa cywilnego, przy czym nie ma konieczności odwoływania się w tym celu do konstrukcji umowy na rzecz osoby trzeciej.

Aleksy Goettel

Dr Aleksy Goettel – adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego.