
OBOWIĄZEK ALIMENTACYJNY A PRAWO PODATKOWE – WYBRANE ASPEKTY

IRENEUSZ NOWAK*

SPIS TREŚCI

1. Uwagi wprowadzające	67
2. Istota obowiązku alimentacyjnego	68
3. Obowiązek alimentacyjny a podatek dochodowy od osób fizycznych.....	69
4. Obowiązek alimentacyjny a umowa darowizny w świetle podatku od spadków i darowizn	72
5. Podsumowanie	78

1. UWAGI WPROWADZAJĄCE

Zasadniczym celem publikacji jest zbadanie, w jakim zakresie świadczenia związane z obowiązkiem alimentacyjnym podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych i ewentualnie czy korzystają ze zwolnienia podatkowego. Przedmiotem artykułu jest także próba odpowiedzi na pytanie, kiedy świadczenia zaliczają się do obowiązku alimentacyjnego, a kiedy stanowią już darowiznę z koniecznością jej opodatkowania zgodnie z regulacjami ustawy o podatku od spadków i darowizn. Rozważania obejmują również skutki podatkowoprawne niezgłoszenia darowizny do opodatkowania.

* Ireneusz Nowak, dr nauk prawnych, Katedra Materialnego Prawa Podatkowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, e-mail: irnowak@uni.lodz.pl.

2. ISTOTA OBOWIĄZKU ALIMENTACYJNEGO

Zgodnie z art. 128 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy¹⁷⁹ obowiązek dostarczania środków utrzymania, a w miarę potrzeby także środków wychowania (obowiązek alimentacyjny) obciąża krewnych w linii prostej oraz rodzeństwo¹⁸⁰. Zatem art. 128 k.r.o. wskazuje, między którymi spośród krewnych istnieje potencjalnie obowiązek alimentacyjny, dalsze zaś przepisy określają przesłanki powstania skonkretyzowanego obowiązku alimentacyjnego zobowiązanego względem uprawnionego do świadczeń alimentacyjnych¹⁸¹. Jednakże w pewnych sytuacjach obowiązek alimentacyjny może zostać rozszerzony na innych członów rodziny, czy też osoby niespokrewnione. Innymi słowy do kręgu zobowiązanych do alimentacji należą również inne osoby, które zostały wymienione w dalszych przepisach Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego. Również według M. Andrzejewskiego „obowiązek alimentacyjny wynika z pokrewieństwa albo z więzów prawnych, z którymi ustawodawca wiąże jego istnienie”¹⁸². Zatem poza obowiązkami alimentacyjnymi obciążającymi krewnych w linii prostej i rodzeństwo – należy wymienić również:

- a) obowiązki między małżonkami, małżonkami żyjącymi w separacji lub byłymi małżonkami,
- b) obowiązki pomiędzy powinowatymi, ale jedynie w relacji ojczym/macocha – pasierb/pasierbica,
- c) obowiązek mężczyzny, którego ojcostwo zostało uprawdopodobnione, łożenia na utrzymanie matki dziecka w okresie porodu i połogu oraz na utrzymanie dziecka przez trzy miesiące po urodzeniu,
- d) obowiązek alimentacyjny między osobami związanymi relacją przysposobienia (na wzór relacji pokrewieństwa), w tym również po jego rozwiązaniu¹⁸³.

Obowiązek alimentacyjny powstaje w razie spełnienia się ustawowych przesłanek alimentacji, gdzie uprawnionemu (wierzycielowi) przysługuje roszczenie o alimenty (wierzytelność), a zobowiązany (dłużnik) ma obowiązek spełnić odpowiadające mu świadczenie alimentacyjne (dług)¹⁸⁴. Co istotne, stosunek alimentacyjny jako stosunek prawnorodzinny, zbieżny ze stosunkiem

¹⁷⁹ Ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy; tekst jednolity: Dz.U. z 2015 r., poz. 583 ze zm.; dalej k.r.o.

¹⁸⁰ Oba te pojęcia należy rozumieć szeroko – K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz. 2015*, Legalis/el.

¹⁸¹ Ibidem.

¹⁸² M. Andrzejewski, [w:] M. Andrzejewski, H. Dolecki, J. Haberko, A. Lutkiewicz-Rucińska, A. Olejniczak, T. Sokołowski, A. Sylwestrzak, A. Zielonacki, *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz 2013*, Lex/el.

¹⁸³ Ibidem.

¹⁸⁴ Uchwała Sądu Najwyższego (dalej SN) z dnia 24 lutego 2011 r., III CZP 134/10, Lex nr 707477.

obligacyjnym, wskazuje jego strony, tj. uprawnionego (wierzyciela) i zobowiązanego (dłużnika alimentacyjnego)¹⁸⁵.

Specyficzną cechą obowiązku alimentacyjnego, należącego przecież do kategorii stosunków obligacyjnych, jest przedmiot jego świadczenia, który może przybrać zarówno charakter majątkowy, jak i niemajątkowy¹⁸⁶. Według J. Ignaczewskiego „treścią obowiązku alimentacyjnego jest dostarczanie uprawnionemu środków utrzymania (bieżących potrzeb konsumpcyjnych: żywyżwienie, ubranie, koszty utrzymania mieszkania, wypoczynku, koszty leczenia, opieki, rehabilitacji), a w miarę potrzeby także środków wychowania (służących rozwojowi fizycznemu i umysłowemu, w tym mieści się kształcenie, troska o zdrowie i zapewnienie dóbr kultury)”¹⁸⁷. Podobne stanowisko prezentowane jest także w orzecznictwie, w którym wyraża się poglądy, że obowiązek alimentacyjny spełnia doniosłe funkcje społeczne, m.in.; umacnia więzi rodzinne i wzajemną odpowiedzialność za członków rodziny, a ponadto na płaszczyźnie socjologicznej sprzyja realizacji funkcji ekonomicznej i opiekuńczo-zabezpieczającej rodziny mający wymiar moralny i ekonomiczny¹⁸⁸.

3. OBOWIĄZEK ALIMENTACYJNY A PODATEK DOCHODOWY OD OSÓB FIZYCZNYCH

3.1. Alimenty jako przychód podatkowy

Pojęcie „alimenty”, którym ustawodawca posługuje się w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁸⁹ nie posiada na gruncie prawa podatkowego definicji legalnej¹⁹⁰. Jednakże zarówno w orzecznictwie, jak i literaturze przedmiotu, pojęcie „alimenty” utożsamia się z obowiązkiem alimentacyjnym¹⁹¹, który powstaje z mocy ustawy między osobami

¹⁸⁵ G. Jędrejek, *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Pokrewieństwo i powinowactwo 2014*, Lex/el.

¹⁸⁶ J. Ignaczewski, *Alimenty. Komentarz 2013*, Leglis/el.

¹⁸⁷ Ibidem.

¹⁸⁸ T. Smyczyński, *Prawo rodzinne i opiekuńcze 2011*, Legalis/el.

¹⁸⁹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; tekst jednolity: Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.

¹⁹⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej WSA) w Szczecinie z dnia 30 stycznia 2014 r., I SA/Sz 798/13, Legalis nr 980560.

¹⁹¹ G. Dudar, *Glosa do wyroku WSA w Warszawie z dnia 14 lipca 2004 r., III SA 1111/03*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 2006, nr 4, s. 311; A. Nowak, *Komentarz do art. 21 u.p.d.o.f.*, [w:] W. Nykiel (red.), A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2014 r.*, ODDK, Gdańsk 2014, s. 324; wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 grudnia 2007 r., Lex nr 956906; interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej (dalej DIS) w Poznaniu z dnia 8 października 2014 r., ILPB2/415-798/14-2/WS, <http://interpretacje-podatkowe.org/alimenty/ilpb2-415-798-14-2-ws>.

połączonymi węzłem rodzinnym oraz między innymi osobami, określonymi przez Kodeks rodzinny i opiekuńczy¹⁹².

Zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania, wyrażoną w treści art. 9 ust. 1 u.p.d.o.f.,¹⁹³ w podatku dochodowym od osób fizycznych opodatkowaniu podlegają wszelkiego rodzaju dochody, bez względu na rodzaj źródła, z którego pochodzą, oczywiście poza dochodami, które zostały *ex lege* zwolnione lub wyłączone z opodatkowania¹⁹⁴.

Od 1 stycznia 2007 r. alimenty (także na rzecz dzieci), zgodnie z art. 20 ust. 1 u.p.d.o.f., będącym doprecyzowaniem art. 10 ust 1 pkt 9 (inne źródła), stanowią przychód podatkowy¹⁹⁵. Jednakże zgodnie z obowiązującymi przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych alimenty możemy podzielić na dwie grupy:

- a) podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych,
- b) objęte zwolnieniem z podatku.

3.2. Zwolnienie podatkowe alimentów

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 127 u.p.d.o.f. wolne od podatku są alimenty:

- a) na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia, oraz dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- b) na rzecz innych osób niż wymienione w lit. a), otrzymane na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł.

Innymi słowy do alimentów zwolnionych z opodatkowania zaliczamy:

- a) alimenty na rzecz dzieci poniżej 25 roku życia (niezależnie od tego, czy kontynuują edukację),
- b) alimenty na rzecz dzieci, niezależnie od wieku, które otrzymują zasiłek pielęgnacyjny bądź rentę socjalną,
- c) alimenty przyznane na podstawie wyroku lub ugody sądowej, których wartość nie przekracza 700 zł miesięcznie, wypłacane innym osobom niż wskazane w punktach a-b).

Na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych są również świadczenia pieniężne, wypłacane z funduszu alimentacyjnego, otrzymane w przypadku

¹⁹² I. Nowak, *Opodatkowanie alimentów*, [w:] J.M. Łukasiewicz (red.), I. Ramus (red.), *Prawo alimentacyjne. Zagadnienia systemowe i proceduralne*, tom I, Toruń 2015, s. 199 i nast.

¹⁹³ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 13 września 2012 r., I SA/Ol 363/12, Lex nr 1220742.

¹⁹⁴ Z. Kukulski, *Rodzaje podatków*, [w:] W. Nykiel (red.), M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, UŁ, Łódź 2014, s. 84; W. Wójtowicz, *Podatek dochodowy od osób fizycznych*, [w:] W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2011, s. 235.

¹⁹⁵ Jednakże jak zauważa A. Bartosiewicz i R. Kubacki „ustawodawca nie jest całkowicie konsekwentny w przydzielaniu przychodów do poszczególnych źródeł. Na przykład alimenty zostały wskazane jako przychód z innych źródeł, gdy tymczasem są one rodzajem przychodu z prawa majątkowego” – A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT. Komentarz 2014*, Lex/el.

bezskuteczności egzekucji alimentów, niezależnie od tego, na rzecz kogo są one przekazywane oraz jaka jest ich podstawa ustalenia.

Z dokonanych wyżej ustaleń wynika, że ustawodawca mając na uwadze cel obowiązku alimentacyjnego – uzasadniony, m.in. względami humanitarnymi i moralnymi zapewnienia osobom, które własnymi siłami i środkami nie mogą zaspokoić swych potrzeb bytowych – wprowadził zwolnienie podatkowe dla tych kategorii przychodów¹⁹⁶. Również według judykatury zwolnienie alimentów od opodatkowania podyktowane jest celem obowiązku alimentacyjnego w aspekcie moralnym, m.in. uczynienia zadość obowiązkowi świadczenia pomocy tym członkom rodziny, którzy własnymi siłami i środkami nie mogą zaspokoić swych potrzeb bytowych¹⁹⁷. Ponadto uprawnienia alimentacyjne związane są z realizacją podstawowych potrzeb życiowych uprawnionego, w tym jego egzystencją¹⁹⁸. Analogicznie podnosi K. Świąch, zauważając, iż ustawodawca respektując funkcję alimentów przyjmowaną na gruncie prawa rodzinnego, nie przypisuje im funkcji dochodowej, ponieważ obowiązek alimentacyjny to prawny nakaz pomocy osobom słabszym i niemogącym się samodzielnie utrzymać¹⁹⁹.

3.3. Odsetki z tytułu nieterminowej wypłaty alimentów a zwolnienie podatkowe

Zwolnieniu od podatku dochodowego od osób fizycznych nie podlegają jednak odsetki z tytułu nieterminowej wypłaty alimentów²⁰⁰. Odsetki otrzymane na podstawie wyroku z tytułu opóźnienia dłużnika w spełnieniu świadczenia pieniężnego stanowią odszkodowanie dotyczące korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono i jako takie nie są wolne od podatku dochodowego od osób fizycznych, ponieważ przepis art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b) u.p.d.o.f. jednoznacznie wyłącza ze zwolnienia podatkowego wskazane odszkodowania²⁰¹. Innymi słowy tego rodzaju sytuacja odpowiada *expressis verbis* hipotezie normy prawnej wynikającej z art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b) u.p.d.o.f., zgodnie z którą: wolne od podatku dochodowego są (...) odszkodowania otrzymane na podstawie

¹⁹⁶ K. Pietrzykowski (red.), *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz 2015*, Legalis/el.

¹⁹⁷ Uchwała Sądu Najwyższego (dalej SN) z dnia 24 lutego 2011 r., III CZP 134/10, Lex 707477; I. Nowak, *Opodatkowanie...*, op. cit., s. 206.

¹⁹⁸ W. Robaczyński, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z dnia 24 lutego 2011 r., III CZP 134/10*, Studia Prawno-Ekonomiczne 2012, nr 85, s. 189 i nast.

¹⁹⁹ K. Świąch, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym 2013*, Lex/el.

²⁰⁰ Interpretacja indywidualna DIS w Bydgoszczy z dnia 31 grudnia 2013 r., ITPB2/415-918/13/MK, http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=378871&i_smpp_s_strona=1&i_smpp_s_pozycja=1&i_smpp_s_stron=1.

²⁰¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lipca 2013 r., I SA/GI 145/13, Legalis nr 712254; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 9 marca 2010 r., I SA/Rz 6/10, Lex nr 570704; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej NSA) z dnia 21 stycznia 2008 r., II FSK 1629/06, Legalis nr 103377; wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 grudnia 2010 r., III SA/Wa 1213/10, Lex nr 757383; P. Panfil, *Glosa do wyroku NSA z dnia 24 stycznia 2008 r., II FSK 1629/06*, Gdańskie Studia Prawnicze-Przegląd Orzecznictwa 2010, nr 1, s. 107 i nast.

wyroku sądowego do wysokości określonej w tym wyroku, z wyjątkiem odszkodowań dotyczących korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby szkody mu nie wyrządzono²⁰². Tym samym tak sformułowany przepis art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b) u.p.d.o.f. oznacza, że odsetki należne w razie uchybienia przez dłużnika terminowi spełnienia świadczenia pieniężnego należy traktować jako wynagrodzenie za przedłużone i pozbawione podstaw prawnych korzystanie z cudzego kapitału i są odszkodowaniem za pozbawienie wierzyciela możliwości dysponowania kapitałem²⁰³. Ponieważ jednak odszkodowanie to dotyczy korzyści, które wierzyciel mógłby osiągnąć, gdyby szkody mu nie wyrządzono, jest ono wyłączone ze zwolnienia od podatku na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 3b lit. b) u.p.d.o.f.²⁰⁴.

Podsumowując powyższe rozważania należy dostrzec, że również analiza orzecznictwa sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, iż w żadnej jednostce redakcyjnej przepisu art. 21 u.p.d.o.f. nie została zakodowana norma podatkowoprawna zawierająca zwolnienie podatkowe obejmujące wyżej analizowane odsetki za opóźnienie. Tym samym odsetki, które nie zostały wymienione przez ustawodawcę jako zwolnione z podatku, podlegają opodatkowaniu i jako niedopuszczalne należałoby uznać „poszerzanie” zakresu zwolnień w drodze wykładni, wbrew jednoznacznej woli ustawodawcy²⁰⁵.

4. OBOWIĄZEK ALIMENTACYJNY A UMOWA DAROWIZNY W ŚWIETLE PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN

4.1. Uwagi ogólne

Podatek od spadków i darowizn obciąża nieodpłatnie uzyskany przyrost majątkowy (nieodpłatny transfer majątku), czyli przesunięcie składników majątkowych pomiędzy dotychczasowym a nowym właścicielem²⁰⁶. Innymi słowy istota ekonomiczna tego podatku jest oparta na przyroście majątku podatnika, czyli „wzbogaceniu się” wskutek przejęcia określonych składników majątkowych pod tytułem nieodpłatnym (darmym)²⁰⁷.

²⁰² Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2012 r., II FSK 1009/11, Legalis nr 817623.

²⁰³ Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2009 r., II FSK 588/08, Lex nr 519453.

²⁰⁴ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 9 marca 2010 r., I SA/Rz 6/10, Legalis nr 220440.

²⁰⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lipca 2013 r., I SA/Gl 145/13, Legalis nr 712254.

²⁰⁶ Szerzej P. Smoleń, *Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn*, KUL, Lublin 2006, *passim*; Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe 2006*, Lex/el.

²⁰⁷ I. Nowak, *Podatek od spadków i darowizn*, [w:] M. Sęk (red.), *Prawo podatkowe. Podręcznik dla Podyplomowego Studium Prawa Podatkowego*, t. 3, UŁ, Łódź 2014, s. 237 i nast.; wyrok NSA z dnia 15 listopada 2011 r., II FSK 970/10, Lex nr 1027125; A. Goettel (red.), M. Lemonnier (red.), A. Goettel, J. Orłowski, B. Pahl, M. Tyrakowski, K. Wardencka, J.J. Zięty, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków 2011*, Lex/el.

Zgodnie z art. 888 § 1 kodeksu cywilnego²⁰⁸ przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. Dokonywane w ten sposób świadczenie pod tytułem darmym jest przy tym dobrowolne, nie wynika więc ani z żadnego stosunku zobowiązaniowego, ani też z ustawy²⁰⁹. *A contrario* jeżeli istnieje tytuł nakładający obowiązek świadczenia (umowny lub ustawowy), nie można uznać dobrowolności wykonania świadczenia, ponieważ świadczenie spełnione w wykonaniu obowiązku umownego lub ustawowego nie może być uznane za świadczenie w wykonaniu umowy darowizny²¹⁰. Zasadnie przyjmuje się w orzecznictwie, że umowa darowizny ma przyczynę w zamiarze darczyńcy, aby kosztem własnego majątku nieodpłatnie wzbogacić inną osobę, gdyż w umowie darowizny bezpłatność należy do *essentialiae negotii*²¹¹.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 2 podatkwowi 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, m.in. tytułem darowizny²¹². Obowiązek podatkowy ciążyący na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych przy nabyciu w drodze darowizny powstaje z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego, a w razie zawarcia umowy bez zachowania przewidzianej formy z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia²¹³.

4.2. Obowiązek alimentacyjny czy już umowa darowizny – problemy praktyczne

Zasadniczy spór między organami podatkowymi a podatnikami sprowadza się najczęściej do ustalenia, czy charakter prawny otrzymywanych świadczeń należy zakwalifikować jako obowiązek alimentacyjny, czy już jako darowiznę. Nie ulega wątpliwości, że obowiązek alimentacyjny nie może objąć obowiązku czynienia darowizn, gdyż obejmuje on dostarczenie środków utrzymania i w miarę potrzeby środków wychowania, ale nie mieści się w nim obowiązek dawania darowizn²¹⁴. Ponadto „bezwzględnie obowiązujące normy regulujące obowiązki alimentacyjne są podstawą konstrukcji prawnej stosunku prawnego łączącego uprawnionego z osobą zobowiązaną. Ma on charakter zobowiązaniowy, a jego elementami są strony (wierzyciel i dłużnik) oraz przedmiot (świadczenie),

²⁰⁸ Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny; tekst. jednolity: Dz.U. z 2014 r., poz. 121 ze zm.; dalej: k.c.

²⁰⁹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 lutego 2014 r., I SA/Sz 878/13, Legalis nr 980469.

²¹⁰ Ibidem.

²¹¹ Wyrok Sądu Apelacyjnego (dalej SA) w Krakowie z dnia 17 kwietnia 2015 r., I ACa 160/15, Lex nr 1746338.

²¹² A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 696; W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2015, s. 357; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu*, Toruń 2007, s. 403.

²¹³ Jeżeli ze względu na przedmiot darowizny przepisy wymagają szczególnej formy dla oświadczeń obu stron, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą złożenia takich oświadczeń – art. 6 ust. 1 pkt 4 u.p.s.d.

²¹⁴ Wyrok WSA w Opolu z dnia 2 października 2013 r., I SA/Op 175/13, Legalis nr 771264.

gdzie wierzycielem alimentacyjnym jest osoba, której alimenty przysługują, a dłużnikiem jest osoba zobowiązana do ich świadczenia”²¹⁵. Natomiast darowizna jest umową polegającą na zobowiązaniu się darczyńcy do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku, a dokonywane w ten sposób świadczenie pod tytułem darmym jest przy tym dobrowolne, nie wynika więc ani z żadnego stosunku zobowiązaniowego, ani też z ustawy²¹⁶. Konstatując należy stwierdzić, iż czym innym jest obowiązek, a czym innym prawo, ponieważ ten pierwszy jest niewątpliwie obowiązkiem alimentacyjnym, a to drugie tylko możliwością określonego postępowania²¹⁷.

O zakresie obowiązku alimentacyjnego decydują usprawiedliwione potrzeby uprawnionego. Jednakże pojęcia usprawiedliwionych potrzeb nie można jednoznacznie zdefiniować, gdyż brak jest jednego i jedyne stałego kryterium odniesienia. Rodzice, w zależności od swych możliwości, zobowiązani są zapewnić dziecku środki do zaspokojenia zarówno jego potrzeb fizycznych (np. wyżywienia, mieszkania, odzieży, higieny osobistej, leczenia w razie choroby), jak i duchowych (kulturalnych), a także środki wychowania (kształcenia ogólnego, zawodowego) według zdolności, dostarczania rozrywek i wypoczynku²¹⁸. Przy ocenie, które z potrzeb uprawnionego powinny być uznane za potrzeby usprawiedliwione, należy z jednej strony brać pod uwagę możliwości zobowiązanego, z drugiej zaś zakres i rodzaj potrzeb²¹⁹. Przykładowo, jeżeli możliwości rodziców pozwalają na przekazanie synowi pewnej kwoty pieniędzy ponad zwykle środki służące utrzymaniu, przeznaczone na zakup komputera, to nie można uznać, że świadczenie to przekraczało ramy obowiązku alimentacyjnego, a spełnione w ten sposób świadczenie nie nosi cech zawartej między rodzicami a synem umowy darowizny²²⁰.

Dzieci mają prawo do równej z rodzicami stopy życiowej niezależnie od tego, czy żyją z nimi wspólnie, czy też oddzielnie²²¹. Zatem skoro w obowiązku alimentacyjnym mieści się obowiązek zapewnienia podstawowych potrzeb życiowych, to można do niego zaliczyć także i drobne prezenty, przy czym zwrot „drobne prezenty” to pojęcie nieostre, a zatem należy każdorazowo je oceniać w kontekście możliwości rodziców i ich potencjału finansowego²²². Innymi słowy do obowiązku alimentacyjnego należy bez wątpienia zapewnić podstawowych potrzeb życiowych, w tym także drobne podarunki²²³. Jednak względy doświadczenia życiowego nakazują przyjąć, że nie należą do nich,

²¹⁵ M. Andrzejewski, *op. cit.*, Lex/el.

²¹⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 października 2004 r., I SA/Gd 858/01, Legalis nr 654356.

²¹⁷ Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., II FSK 11/07, Lex nr 450089.

²¹⁸ Uchwała SN z dnia 16 grudnia 1987 r., III CZP 91/86, <http://prawo.legeo.pl/prawo/iii-czp-91-86/>.

²¹⁹ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 3 kwietnia 2013 r., I SA/Bd 115/13, Legalis nr 758942.

²²⁰ Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 1997 r., I SA/Wr 1832/96; Lex nr 35113 z glosą W. Nykiela i T. Pajora, *Orzecznictwo Sądów Polskich 1999, z. 3 poz. 55 s. 132*; K. Chustecka, M. Kurasz, I. Krawczyk, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz 2007*, Lex/el.

²²¹ Uchwała SN z dnia 16 grudnia 1987 r., III CZP 91/86, <http://prawo.legeo.pl/prawo/iii-czp-91-86/>.

²²² Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 lutego 2014 r., I SA/Sz 881/13, Legalis nr 980474.

²²³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 grudnia 2015 r., I SA/Gd 1473/15, CBOSA.

np. znaczne kwoty pieniężne świadczone jednorazowo²²⁴, drogie mieszkania i samochody, ponieważ obowiązek alimentacyjny nie może objąć obowiązku czynienia darowizn²²⁵. Również według orzecznictwa „obowiązek alimentacyjny obejmuje dostarczenie środków utrzymania i w miarę potrzeby środków wychowania, ale nie mieści się w nim obowiązek dawania darowizn”²²⁶. Niewątpliwie rodzice mają prawo zapewnić dziecku „start życiowy w dorosłe samodzielne życie”, jednakże zapewnienie środków na przyszłość w postaci zakupu nieruchomości nie mieści się w kategorii obowiązku alimentacyjnego i wykracza poza ramy wynikające z art. 135 k.r.i.o.²²⁷.

Powyższe problemy dostrzegalne są również w orzecznictwie, w którym wskazuje się, m.in., że „w sytuacji gdy usprawiedliwione potrzeby osoby uprawnionej do alimentacji, okazały się dużo mniejsze niż możliwości zarobkowe osoby zobowiązanej i zarazem pozwalały jej na „zaoszczędzenie” ok. 90 % z otrzymanej kwoty, to uprawnionym jest wyrazić ocenę, że zaoszczędzone przez tę osobę środki pieniężne, przeznaczone przez nią w części na sfinansowanie wydatków na wkład pieniężny do spółki cywilnej, na nabycie udziałów w spółce z o.o. oraz na dopłaty do kapitału zapasowego tej spółki nie mieszczą się w zakresie ustawowego obowiązku alimentacyjnego. Środki te nie służą bowiem zaspokojeniu usprawiedliwionych potrzeb osoby uprawnionej w zakresie utrzymania i wychowania, a tylko takie mogą być objęte obowiązkiem alimentacyjnym, stosownie do brzmienia przepisu art. 128 k.r.o. Środki te przekazane uprawnionej nieodpłatnie kosztem majątku darczyńcy należy zakwalifikować jako pochodzące z darowizny, w rozumieniu art. 888 § 1 k.c. Tylko kwoty otrzymane i wydatkowane na zaspokojenie usprawiedliwionych potrzeb w zakresie utrzymania i wychowania mogą zostać uznane za świadczenia alimentacyjne”²²⁸. Co więcej, w judykaturze słusznie wskazuje się, że przekazywane regularnie kwoty pieniężne, które umożliwiły w efekcie sfinansowanie zakupu mieszkania, są po prostu darowizną²²⁹. Zatem jeżeli ojciec przekazał na rzecz córki środki pieniężne z przeznaczeniem na zakup mieszkania z majątku objętego wspólnością małżeńską, to podnoszenie zarzutu, że przekazanie środków pieniężnych nie nastąpiło w ramach umowy darowizny, a stanowiło wykonanie obowiązku alimentacyjnego rodziców względem dzieci, nie zasługuje na uwzględnienie i ma na celu jedynie uniknięcie ciężaru podatkowego²³⁰.

²²⁴ Wyrok WSA w Opolu z dnia 2 października 2013 r., I SA/Op 175/13, CBOSA.

²²⁵ Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., II FSK 11/07, CBOSA.

²²⁶ Wyrok WSA w Opolu z dnia 2 października 2013 r., I SA/Op 175/13, CBOSA.

²²⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 grudnia 2015 r., I SA/Gd 1473/15, CBOSA.

²²⁸ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 września 2014 r., I SA/Sz 151/14, Lex nr 1510116; por. A. Szwed, *Glosa do wyroku WSA w Szczecinie z 10 września 2014 r. (I SA/Sz 151/14)*, *Studia Prawnicze i Administracyjne* 2015, nr 12, s. 45 i nast.

²²⁹ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 lutego 2014 r., I SA/Sz 806/13, Lex nr 1437154; wyrok WSA w Opolu z dnia 2 października 2013 r., I SA/Op 175/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., II FSK 1751/06, CBOSA.

²³⁰ Wyroki WSA w Bydgoszczy z dnia 3 kwietnia 2013 r., I SA/Bd 114-115/13, CBOSA.

4.3. Skutki podatkowoprawne niezgłoszenia darowizny do opodatkowania

Obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn ciąży wyłącznie na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych, czyli osobie fizycznej, zgodnie z regulacją zakresu podmiotowego wyznaczonego artykułem 1 u.p.s.d.²³¹.

Zgodnie z art. 15 ust. 4 u.p.s.d. nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze darowizny podlega opodatkowaniu według stawki 20 %, jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub postępowania kontrolnego na okoliczność dokonania tej darowizny, a należny podatek od tego nabycia nie został zapłacony. Nie ulega zatem wątpliwości, że jeżeli darowizna miała miejsce, a jedynie nie została zgłoszona do opodatkowania i nie odprowadzono od niej należnego podatku, jej ujawnienie (powołanie się na nią) podlega 20 % sankcyjnej stawce podatku przewidzianej w art. 15 ust. 4 u.p.s.d. Bez znaczenia dla rozstrzygnięcia jest to, czy w chwili przekazania środków pieniężnych obdarowana była osobą małoletnią, ponieważ ustalając zakres zastosowania 20% stawki w podatku od spadków i darowizn, ustawodawca nie uwzględnił powyższych okoliczności jako przesłanek zwalniających z możliwości jej zastosowania²³². Zatem zapłata właściwej kwoty podatku od spadków i darowizn może być dokonana jedynie na podstawie doręczenia podatnikowi decyzji ustalającej zobowiązanie w podatku od spadków i darowizn, ponieważ zobowiązanie podatkowe w przypadku analizowanej daniny nie powstaje z mocy prawa, lecz w dniu doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania²³³. Tym samym, późniejsze dokonanie wpłaty podatku, nawet jeżeli miało miejsce przed wydaniem decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu otrzymania darowizny, na którą powołał się podatnik, pozostaje bez wpływu na fakt wcześniejszego zaistnienia przesłanek, o których mowa w art. 15 ust. 4 u.p.s.d.²³⁴.

Artykuł 15 ust. 4 u.p.s.d. jest następstwem unormowania zawartego w art. 6 ust. 4 u.p.s.d., zgodnie z którym jeżeli nabycie niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia²³⁵. W przypadku gdy nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przez podatnika przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia. Także w

²³¹ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 637.

²³² Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 25 stycznia 2012 r., I SA/OI 724/11, Legalis nr 434283.

²³³ A. Hanusz, [w:] A. Hanusz (red.), P. Czerski, M. Musiał, A. Niezgoda, P. Szczęśniak, *Źródła finansowania samorządu terytorialnego 2015*, Lex/el.

²³⁴ Wyrok NSA z dnia 10 grudnia 2015 r., II FSK 2489/13, CBOSA.

²³⁵ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 marca 2014 r., I SA/OI 19/14, Legalis nr 787315.

orzecznictwie zauważono, że „z przepisu art. 6 ust. 4 w zw. z art. 15 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn w sposób jednoznaczny wynika, że w sytuacji, gdy nabycie nie zgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje ponownie z chwilą powołania się przed organem podatkowym na okoliczność dokonania tej darowizny, a nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze takiej darowizny podlega opodatkowaniu według stawki 20%”²³⁶. Należy przy tym pamiętać, że regulacja art. 15 ust. 4 u.p.s.d. została wprowadzona jako reakcja na praktykę powoływania się w trakcie postępowań podatkowych, w tym dotyczących nieujawnionych źródeł przychodów, na zawarte umowy darowizny, celem uprawdopodobnienia źródła finansowania poczynionych wydatków, nieznajdujących pokrycia w ujawnionych dochodach²³⁷.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „sankcyjna stawka podatku od spadków i darowizn może być zastosowana jedynie w wypadku, gdy na fakt nabycia darowizny powołuje się sam podatnik, co wyklucza opodatkowanie darowizny stawką 20-procentową w przypadku powołania się na nią przez świadka bądź inny podmiot, który nie jest podatnikiem”²³⁸. Również w sytuacji, kiedy darczyńca powoła się na dokonaną darowiznę, obdarowany nie będzie obciążony 20-procentową stawką sankcyjną.

Z chwilą przyjęcia darowizny następuje pierwotne powstanie obowiązku podatkowego²³⁹. Tym samym „w następstwie powołania się na darowiznę, której podatnik wcześniej nie zgłosił do opodatkowania powstaje ponownie obowiązek podatkowy, umożliwiający opodatkowanie także tych darowizn, których ujawnienie przez podatnika nastąpiło po upływie okresu przedawnienia ustalenia zobowiązania podatkowego w stosunku do pierwotnego obowiązku podatkowego”²⁴⁰. Innymi słowy, z art. 15 ust. 4 u.p.s.d. wynika, że „powołanie się” na fakt darowizny skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego, a także zastosowaniem – przy wymiarze podatku – wyższej stawki, niezależnie od formy w jakiej to nastąpiło. Nie ma znaczenia, czy strona złożyła oświadczenie na piśmie, czy też złożyłaby ustne oświadczenie zaprotokołowane przez kontrolujących²⁴¹. Ponadto obowiązek podatkowy, w wypadku darowizny nie zgłoszonej do opodatkowania istnieje nadal, nawet po upływie terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji wymiarowej²⁴².

²³⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 kwietnia 2009 r., I SA/GI 1083/08, CBOSA.

²³⁷ Wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2014 r., II FSK 2210/12, Lex nr 1572454; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 marca 2014 r., I SA/OI 19/14, Lex nr 1443023.

²³⁸ S. Babiarz, A. Mariański, W. Nykiel, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 269; analogicznie P. Majka, *Sankcje w prawie podatkowym 2011*, Legalis/el.

²³⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lipca 2010 r., III SA/Wa 92/10, Legalis nr 213185.

²⁴⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 grudnia 2009 r., III SA/Wa 1043/09, Legalis nr 213185.

²⁴¹ Wyroki WSA w Olsztynie z dnia 17 grudnia 2009 r., I SA/OI 666-669, CBOSA.

²⁴² B. Brzeziński, *Glosa do uchwały SN z dnia 21 marca 1991 r., III AZP 14/90*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992, nr 4, s. 88; Z. Ofiarski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz 2002*, Lex/el.

5. PODSUMOWANIE

Roszczenie alimentacyjne jest ściśle związane z osobą uprawnionego²⁴³, wskutek zdarzeń, z którymi dany akt prawny łączy jego powstanie, np. urodzenie, małżeństwo, przysposobienie, ciąża, poród, itp.²⁴⁴. Jak wskazał G. Jędrejek „prawa i obowiązki alimentacyjne mają charakter ściśle osobisty, a co za tym idzie nie są przenoszalne ani *inter vivos*, ani *mortis causa*”²⁴⁵ w przeciwieństwie do umowy darowizny, która służy dyspozycjom za życia (*inter vivos*)²⁴⁶.

Przysporzenie z tytułu alimentów w podatku dochodowym od osób fizycznych nie jest neutralne podatkowo. Jednakże świadczenie to może zostać objęte zwolnieniem podatkowym w zależności od statusu osoby je otrzymującej. Jak już była o tym mowa, w art. 21 ust. 1 pkt 127 u.p.d.o.f. zwalnia się od podatku alimenty:

- a) na rzecz dzieci, które nie ukończyły 25 roku życia,
- b) dzieci bez względu na wiek, które zgodnie z odrębnymi przepisami otrzymują zasiłek (dodatek) pielęgnacyjny lub rentę socjalną,
- c) na rzecz innych osób niż wymienione w punkcie a) i b), a otrzymane na podstawie wyroku sądu lub ugody sądowej, do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie 700 zł.

Z powyższego wynika, m.in., iż przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie różnicują skutków podatkowopravných otrzymywania alimentów w zależności od tego, czy obowiązek alimentacyjny wobec dzieci został nałożony w orzeczeniu sądowym, czy też alimenty płacone są przez zobowiązanego bez wyroku sądowego (ugoda pozasądowa/alimenty umowne), gdyż w każdej sytuacji alimenty podlegają nielimitowanemu zwolnieniu z opodatkowania²⁴⁷. Natomiast w przypadku alimentów na rzecz innych osób niż dzieci, zwolnienie podatkowe jest limitowane – do wysokości nieprzekraczającej miesięcznie kwoty 700 zł, a ponadto uwarunkowane od wyroku lub ugody sądowej. Zatem kwota alimentów miesięcznych ponad 700 zł stanowi przychód, który podlega opodatkowaniu i powinien być wykazany w zeznaniu podatkowym wraz z innymi dochodami osiągniętymi w tym samym roku podatkowym²⁴⁸.

²⁴³ Uchwała SN z dnia 25 listopada 1975 r., III CZP 76/75, Legalis nr 19117.

²⁴⁴ J. Ignaczewski, *Alimenty...*, *op. cit.*, Lex/el.

²⁴⁵ G. Jędrejek, *Kodeks...*, *op. cit.*, Lex/el.

²⁴⁶ P. Książak, *Glosa do uchwały SN z dnia 13 grudnia 2013 r., III CZP 79/13*, Państwo i Prawo 2015, nr 10, s. 123-128.

²⁴⁷ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *PIT...*, *op. cit.*, Lex/el.

²⁴⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 24 maja 2010 r., IBPBII/1/415-237/10/AS,

http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=365555&i_smpp_s_strona=1&i_smpp_s_pozycja=1&i_smpp_s_stron=1.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie mają zastosowania do przychodów podlegających ustawie o podatku od spadków i darowizn. W sytuacji zatem, gdy rodzic przekazuje dziecku środki pieniężne będące darowizną w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego stanowiąc one będą przedmiot opodatkowania w podatku od spadków i darowizn²⁴⁹. Nie będą więc alimentacyjnego charakteru obowiązki, które nie są konsekwencją relacji rodzinnych lub innych jednoznacznie określonych w przepisach Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, lecz wynikają ze zdarzeń cywilnoprawnych, takich jak na przykład umowa darowizny²⁵⁰. Innymi słowy czyniąc darowiznę, darczyńca realizuje zamiar przysporzenia obdarowanemu korzyści kosztem własnego majątku, ponieważ zasadniczą cechą darowizny jest jej nieodpłatność, czyli brak ekwiwalentu ekonomicznego jako odpowiednika świadczenia darczyńcy²⁵¹.

Obowiązek alimentacyjny nie może objąć obowiązku czynienia darowizn²⁵², m.in. dlatego, że obowiązek alimentacyjny – obok realizacji celu ekonomicznego, jakim jest zapewnienie uprawnionemu niezbędnych środków materialnych pozwalających zaspokoić jego potrzeby – służy kształtowaniu właściwych wzorców postępowania w rodzinie, wpływa na umocnienie więzi i kształtuje wzajemne relacje między jej członkami. Realizacja tych celów jest możliwa jedynie w relacji między osobami uprawnionymi i zobowiązanymi do alimentacji, określonymi w kodeksie rodzinnym i opiekuńczym²⁵³. Przykładowo, kwota przekazana dziecku, które pozostaje na utrzymaniu rodziców w związku z dalszą nauką, nie stanowi darowizny, lecz jest jedynie wykonaniem obowiązku alimentacyjnego, ponieważ nie jest spełnione podstawowe kryterium charakteryzujące umowę darowizny w stosunku rodzice-dzieci a mianowicie zdolność do samodzielności ekonomicznej²⁵⁴. Tym samym, darowizna nie zmienia swojego charakteru w zależności od tego, czy jest przekazywana na rzecz dziecka, co do którego ciąży na rodzicach obowiązek alimentacyjny, czy też taki obowiązek już nie występuje²⁵⁵. W przeciwnym razie wszelkie darowizny dokonywane na rzecz dziecka należałoby uznać za realizację tego obowiązku, co oczywiście stałoby w sprzeczności z obowiązującymi przepisami prawa²⁵⁶.

Reasumując, podkreślić należy, że pomiędzy obowiązkiem alimentacyjnym a darowizną występuje istotna różnica, ponieważ charakter alimentów polega na zaspokojeniu bieżących potrzeb osoby uprawnionej, która nie ma środków, by utrzymać się samodzielnie i o powstaniu obowiązku alimentacyjnego decyduje sytuacja osobista i ekonomiczna uprawnionego oraz zobowiązanego do ich

²⁴⁹ Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów – z upoważnienia ministra – na interpelację nr 23817 w sprawie opodatkowania środków pieniężnych przekazywanych z tytułu wykonywania ustawowego obowiązku alimentacyjnego, <http://orka2.sejm.gov.pl/IZ6.nsf/main/549D9674>.

²⁵⁰ M. Andrzejewski, *op. cit.*, Lex/el.

²⁵¹ Wyrok SA w Białymstoku z dnia 18 marca 2015 r., I ACa 985/14, Lex nr 1665054.

²⁵² Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., II FSK 11/07, Lex nr 450089

²⁵³ Uchwała SN z dnia 24 lutego 2011 r., III CZP 134/10, Lex nr 707477.

²⁵⁴ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 lutego 2014 r., I SA/Sz 879/13, Legalis nr 980470.

²⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2007 r., II FSK 1751/06, Legalis nr 179221.

²⁵⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 sierpnia 2006 r., I SA/Wr 1558/05, Legalis nr 342195.

spełnienia. Natomiast darowizna ma charakter dobrowolny i polega na przekazaniu komuś jakiegoś składnika majątku w tym pieniędzy²⁵⁷.

Przepis art. 15 ust. 4 u.p.s.d., który ma bez wątpienia charakter sankcyjny (represyjny)²⁵⁸ – stawka podatku 20% – nakłada na organy podatkowe obowiązek szczególnie wnikliwego badania, czy wystąpiły okoliczności uzasadniające uwzględnienie tego przepisu przy wymiarze podatku, przez co przesłanki zastosowania przewidzianej w nim stawki muszą być pojmowane ściśle, tak aby nie doszło do objęcia nimi stanów faktycznych nie ujętych w treści przepisu²⁵⁹, np. związanych z obowiązkiem alimentacyjnym. Jednakże w sytuacji, kiedy obdarowany nie złożył zeznania podatkowego w związku z otrzymanymi darowiznami, ani też nie dokonał zgłoszenia o nabyciu przedmiotu darowizny w trybie art. 4a ust. u.p.s.d. (tzw. zwolnienie zerowe dla osób najbliższych)²⁶⁰ podlega opodatkowaniu stawką sankcyjną według art. 15 ust. 4 u.p.s.d.²⁶¹.

²⁵⁷ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 7 maja 2015 r., II SA/Łd 219/15, Lex nr 1792718.

²⁵⁸ A. Krukowski, G. Liszewski, P. Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2011, s. 209; D. Strzelec, *Sankcyjne stawki w podatkach majątkowych*, Monitor Podatkowy 2011, nr 4, s. 15 i nast.

²⁵⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 grudnia 2008 r., III SA/Wa 1264/08, Legalis nr 261783.

²⁶⁰ Szerzej I. Nowak, *Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle doktryny i orzecznictwa*, Toruński Rocznik Podatkowy 2012/el.

²⁶¹ S. Babiarz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2012, s. 463; wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2014 r., II FSK 2211/12, Legalis nr 1068545.