

PODATKOWOPRAWNE SKUTKI ZAWARCIA I USTANIA MAŁŻEŃSTWA

Aleksy Goettel

MONOGRAFIE

PODATKOWOPRAWNE SKUTKI ZAWARCIA I USTANIA MAŁŻEŃSTWA

Aleksy Goettel

MONOGRAFIE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 września 2016 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Leonard Etel

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Magdalena Matecka

Łamanie

Wolters Kluwer

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawoLubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN 978-83-8092-623-3

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów / 11

Wstęp / 17

Rozdział 1

Skutki prawne zawarcia i ustania małżeństwa – zagadnienia wprowadzające / 23

- 1.1. Małżeństwo jako szczególny stosunek prawny / 23
 - 1.1.1. Istota oraz zawarcie i ustanie małżeństwa / 23
 - 1.1.2. Stosunki prawne między małżonkami / 33
- 1.2. Sytuacja prawna małżonków na gruncie poszczególnych gałęzi prawa / 54
- 1.3. Małżeństwo a regulacje prawa podatkowego – uwagi ogólne / 65
- 1.4. Małżeństwo a inne związki partnerskie w świetle unormowań prawa podatkowego / 70

Rozdział 2

Status prawny małżonków w zakresie dochodzenia należności podatkowych / 77

- 2.1. Odpowiedzialność podatkowopr awna małżonków / 77
 - 2.1.1. Formuła odpowiedzialności / 77
 - 2.1.2. Wpływ modyfikacji wspólności majątkowej na zobowiązania podatkowe / 97
 - 2.1.3. Odpowiedzialność z tytułu zobowiązań podatkowych w razie ustania małżeństwa albo orzeczenia separacji / 102
 - 2.1.4. Odpowiedzialność podatkowa małżonków z tytułu wspólnie prowadzonej działalności gospodarczej / 113
 - 2.1.5. Sytuacja małżonków na tle innych przypadków odpowiedzialności podatkowej / 123

- 2.1.5.1. Odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa
lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa / **123**
- 2.1.5.2. Odpowiedzialność z tytułu powiązań o charakterze
rodzinnym / **124**
- 2.1.6. Odpowiedzialność solidarna małżonków
(byłych małżonków) z tytułu zobowiązań podatkowych / **128**
 - 2.1.6.1. Przypadki odpowiedzialności solidarnej / **128**
 - 2.1.6.2. Specyfika odpowiedzialności solidarnej
małżonków / **137**
- 2.2. Zagadnienia proceduralne / **140**
 - 2.2.1. Małżonkowie jako strony postępowania podatkowego / **140**
 - 2.2.1.1. Uwagi ogólne / **140**
 - 2.2.1.2. Sytuacja małżonków w postępowaniu dotyczącym
łącznego opodatkowania / **143**
 - 2.2.1.3. Sytuacja małżonków w postępowaniu podatkowym
na tle konstrukcji pełnomocnictwa / **153**
 - 2.2.1.4. Czynniki małżeński w konstrukcji wyłączeń
od udziału w postępowaniu podatkowym / **158**
 - 2.2.1.5. Czynniki małżeński w konstrukcji prawa
odmowy zeznań oraz odpowiedzi na pytania / **166**
- 2.3. Inne zagadnienia związane z realizacją powinności
podatkowych / **170**
 - 2.3.1. Zapłata podatku przez małżonka podatnika
jako osobę trzecią / **170**
 - 2.3.2. Uprawnienie małżonka podatnika do żądania
zaświadczenia o zaległościach podatkowych / **175**
 - 2.3.3. Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych małżonków / **178**

Rozdział 3

Opodatkowanie dochodów (przychodów) małżonków / 183

- 3.1. Koncepcja podatku dochodowego oraz podatku przychodowego
– zagadnienia wprowadzające / **183**
- 3.2. Czynniki małżeński na tle kryteriów wyznaczających ograniczony
oraz nieograniczony obowiązek podatkowy / **190**
- 3.3. Czynniki małżeński w konstrukcji podatków dochodowych / **193**
 - 3.3.1. Wyłączenia podatkowe / **193**
 - 3.3.1.1. Uwagi ogólne / **193**

- 3.3.1.2. Przychody z tytułu ustania oraz przekształcenia
mażeńskich ustrojów majątkowych / **194**
- 3.3.1.3. Świadczenia na zaspokojenie potrzeb rodziny
jako szczególna postać przychodów / **204**
- 3.3.2. Ocena korzyści majątkowych z tytułu pozostawiania
w ustroju wspólności majątkowej na tle koncepcji
podatku dochodowego / **213**
- 3.3.3. Opodatkowanie dochodów osiągniętych przez małżonków
pozostających w określonych stosunkach wspólności / **221**
 - 3.3.3.1. Ogólne zasady opodatkowania / **221**
 - 3.3.3.2. Zasady opodatkowania dotyczące małżonków / **228**
- 3.3.4. Wybrane źródła przychodów / **239**
 - 3.3.4.1. Opodatkowanie dochodów małoletnich dzieci / **239**
 - 3.3.4.2. Przychody z tytułu odpłatnego zbycia –
zasady ogólne / **242**
 - 3.3.4.3. Kontrowersje na tle pojęcia nabycia jako przesłanki
opodatkowania przychodów z tytułu
odpłatnego zbycia / **246**
 - 3.3.4.4. Należności pochodzące z funduszy lub rachunków
powiązanych z systemem ubezpieczeń
emerytalnych / **251**
- 3.3.5. Opodatkowanie dochodów ze źródeł nieujawnionych / **253**
- 3.3.6. Koszty uzyskania przychodów / **257**
- 3.3.7. Opodatkowanie dochodów tzw. podmiotów
powiązanych / **266**
- 3.4. Czynniki małżeńskie w konstrukcji podatków przychodowych / **271**
 - 3.4.1. Podatki przychodowe a czynniki małżeńskie –
uwagi wprowadzające / **271**
 - 3.4.2. Zryczałtowany podatek od przychodów
ewidencjonowanych / **272**
 - 3.4.3. Karta podatkowa / **282**

Rozdział 4

Opodatkowanie czynności obrotu z udziałem małżonków / 292

- 4.1. Pojęcie czynności obrotu oraz ogólne zasady
ich opodatkowania / **292**
- 4.2. Opodatkowanie czynności obrotu powszechnego / **294**

- 4.2.1. Czynniki małżeński w konstrukcji przedmiotu podatku od czynności cywilnoprawnych / **294**
- 4.2.2. Czynniki małżeński a status podmiotu obowiązku podatkowego / **300**
- 4.2.3. Czynniki małżeński w świetle terytorialnych kryteriów opodatkowania / **303**
- 4.2.4. Problem opodatkowania czynności obrotu w stosunkach między małżonkami / **305**
- 4.3. Opodatkowanie czynności obrotu profesjonalnego / **307**

Rozdział 5

Opodatkowanie majątku małżonków / 322

- 5.1. Opodatkowanie majątku małżonków – zagadnienia wprowadzające / **322**
 - 5.1.1. Majątek w strukturze podatków majątkowych / **322**
 - 5.1.2. Istota, funkcje oraz klasyfikacja podatków majątkowych / **324**
- 5.2. Opodatkowanie władania majątkiem / **330**
 - 5.2.1. Władanie majątkiem – uwagi terminologiczne / **330**
 - 5.2.2. Podatek od nieruchomości / **331**
 - 5.2.3. Podatek rolny i podatek leśny / **347**
- 5.3. Opodatkowanie przyrostu majątku / **350**
 - 5.3.1. Uwagi wstępne / **350**
 - 5.3.2. Czynniki małżeński w konstrukcji nieodpłatnych przysporzeń / **352**
 - 5.3.3. Czynniki małżeński a polska jurysdykcja podatkowa / **357**
 - 5.3.4. Czynniki małżeński na tle wybranych wyłączeń podatkowych / **361**
 - 5.3.5. Czynniki małżeński w konstrukcji grup podatkowych / **363**
 - 5.3.5.1. Idea grup podatkowych oraz wpływ zawarcia małżeństwa na przynależność do określonej grupy / **363**
 - 5.3.5.2. Problem przynależności do grup podatkowych małżonków znajdujących się w separacji / **367**
 - 5.3.5.3. Wpływ pozostawania w związku małżeńskim na przynależność do grup podatkowych innych osób / **370**

- 5.3.6. Podatkowoprawne skutki nieodpłatnego nabycia rzeczy lub praw majątkowych w świetle ustrojów małżeńskich / **376**
 - 5.3.6.1. Uwagi wstępne / **376**
 - 5.3.6.2. Opodatkowanie nabycia przez małżonków / **377**
 - 5.3.6.3. Problem opodatkowania przesunięć majątkowych w stosunkach między małżonkami / **390**

Rozdział 6

Ulgi i zwolnienia podatkowe z tytułu pozostawania w związku małżeńskim / 401

- 6.1. Prorodzinne preferencje podatkowe – zagadnienia ogólne / **401**
- 6.2. Podatki dochodowe oraz przychodowe / **417**
 - 6.2.1. Uwagi wprowadzające / **417**
 - 6.2.2. Łączne opodatkowanie dochodów małżonków / **420**
 - 6.2.2.1. *Ratio legis* i koncepcja / **420**
 - 6.2.2.2. Zakres podmiotowy i przedmiotowy / **425**
 - 6.2.2.3. Przesłanki przysługiwania / **435**
 - 6.2.2.4. Zasady i tryb realizacji / **449**
 - 6.2.2.5. Tak zwany algorytm małżeński – uwagi krytyczne / **453**
 - 6.2.2.6. Problem kumulacji ulg – z tytułu łącznego opodatkowania dochodów oraz z tytułu samotnego wychowywania dziecka / **458**
 - 6.2.3. Czynniki małżeńskie w konstrukcji innych prorodzinnych preferencji podatkowych / **459**
 - 6.2.3.1. Opodatkowanie dochodów osób samotnie wychowujących dzieci / **459**
 - 6.2.3.2. Ulga na dziecko / **470**
 - 6.2.3.3. Tak zwana ulga dyplomatyczna / **488**
 - 6.2.3.4. Ulga rehabilitacyjna / **494**
 - 6.2.3.5. Zwolnienie szczególnych postaci świadczeń / **499**
 - 6.2.3.6. Zwolnienie dodatku rozłąkowego / **503**
 - 6.2.3.7. Zwolnienie dopłaty do kredytu / **505**
 - 6.2.3.8. Zwolnienie świadczeń alimentacyjnych / **507**
- 6.3. Podatki obrotowe / **513**
 - 6.3.1. Uwagi wprowadzające / **513**
 - 6.3.2. Podatek od czynności cywilnoprawnych / **518**

6.3.3. Podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy /	531
6.4. Podatki majątkowe oraz majątkowo-przychodowe /	540
6.4.1. Uwagi wprowadzające /	540
6.4.2. Podatek od spadków i darowizn /	545
6.4.3. Podatek od nieruchomości, rolny, leśny oraz od środków transportowych /	562
Uwagi końcowe i wnioski /	569
Bibliografia /	599

Wykaz skrótów

A. Akty normatywne

- EStG** Einkommensteuergesetz; niemiecka ustawa z dnia 16 października 1934 r. o podatku dochodowym (tekst jedn. z 2009 r., BGBl. I S. 3366, 3862 z późn. zm.)
- k.c.** ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 380 z późn. zm.)
- k.k.** ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 1137)
- k.k.w.** ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny wykonawczy (Dz. U. Nr 90, poz. 557 z późn. zm.)
- Konstytucja RP** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.p.a.** ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 23 z późn. zm.)
- k.p.c.** ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
- k.p.k.** ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm.)

- k.r.o.** ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 2082 z późn. zm.)
- k.s.h.** ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 1030 z późn. zm.)
- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- p.a.s.c.** ustawa z dnia 28 listopada 2014 r. – Prawo o aktach stanu cywilnego (Dz. U. poz. 1741 z późn. zm.)
- u.p.a.** ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.)
- u.p.c.c.** ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 223 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f.** ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p.** ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
- u.p.l.** ustawa z dnia 30 października 2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 374)
- u.p.o.l.** ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 716)
- u.p.r.** ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 617)
- u.p.s.d.** ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 205 z późn. zm.)

- u.p.t.u.** ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.)
- u.z.p.d.** ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.)

B. Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

- Biul. Skarb.** Biuletyn Skarbowy Ministerstwa Finansów
- Dor. Pod.** Doradztwo Podatkowe
- FK** Finanse Komunalne
- GSP** Gdańskie Studia Prawnicze
- GSP-PO** Gdańskie Studia Prawnicze-Przegląd Orzecznictwa
- KPPod.** Kwartalnik Prawa Podatkowego
- KPP** Kwartalnik Prawa Prywatnego
- KPPub.** Kwartalnik Prawa Publicznego
- MPCiP** Monitor Prawa Celnego i Podatkowego
- M. Pod.** Monitor Podatkowy
- M. Praw.** Monitor Prawniczy
- NP** Nowe Prawo
- ONSA** Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
- ONSA WSA** Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- OSNC** Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Cywilna
- OSNCK** Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izby Cywilnej i Izby Karnej
- OSNCP** Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izby Cywilnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
- OSNP** Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych

OSP	Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
Pal.	Palestra
PiP	Państwo i Prawo
POP	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPIA	Przegląd Prawa i Administracji
PPLiFS	Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
PPPub.	Przegląd Prawa Publicznego
Pr. i Pod.	Prawo i Podatki
Prok. i Pr.	Prokuratura i Prawo
Prz. Pod.	Przegląd Podatkowy
Prz. Sejm.	Przegląd Sejmowy
RiP	Rodzina i Prawo
RP	Radca Prawny
RPEiS	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
St. Prac.	Służba Pracownicza
SPP	Studia Prawa Prywatnego
St. Ekon.	Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach
St. Praw.	Studia Prawnicze
St. Praw. KUL	Studia Prawnicze KUL
ZNSA	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

C. Inne

EOG	Europejski Obszar Gospodarczy
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
RP	Rzeczpospolita Polska
SA	sąd apelacyjny
SN	Sąd Najwyższy

SO	sąd okręgowy
TK	Trybunał Konstytucyjny
USC	urząd stanu cywilnego
WSA	wojewódzki sąd administracyjny

Wstęp

Zawarcie związku małżeńskiego stanowi niezwykle doniosłe, można powiedzieć przełomowe, wydarzenie w życiu człowieka. Zmienia w sposób zasadniczy jego sytuację faktyczną, m.in. w stosunkach osobistych, rodzinnych, towarzyskich, może też mieć wpływ na jego działalność (kariere) zawodową, społeczną, czy w innych dziedzinach ludzkiej aktywności. Małżeństwo z jednej strony zaspokaja potrzeby emocjonalne człowieka, daje mu poczucie szczęścia i bezpieczeństwa (także ekonomicznego), z drugiej zaś narzuca człowiekowi liczne ograniczenia, zmusza do kompromisów, wymaga dodatkowych trudów i poświęceń, stawia też nowe wyzwania. Co nie mniej istotne, oddziałuje także, i to w daleko idącym stopniu, na jego sytuację prawną.

Prawną doniosłość małżeństwa, rozumianego jako związek kobiety i mężczyzny, podkreśla najwyższy rangą akt wewnętrznego porządku prawnego RP¹, stanowiąc w art. 18, że znajduje się ono (wraz z rodziną, macierzyństwem i rodzicielstwem) pod ochroną i opieką Rzeczypospolitej Polskiej. Tym samym powyższa ochrona i opieka zostały podniesione do rangi zasady ustrojowej, co oznacza zarazem nałożenie na władze publiczne określonych powinności². Nie ulega wątpliwości, że również do małżonków odnosi się art. 33 Konstytucji RP ustanawiający równość praw kobiety i mężczyzny we wszelkich dziedzinach ludzkiej egzystencji – w życiu rodzinnym, politycznym, społecznym i gospodarczym. Relacje między małżonkami mieszczą

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.) – dalej jako: Konstytucja RP.

² B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 121.

się w sferze życia prywatnego i rodzinnego, przy czym każdemu przysługuje prawo do ochrony tej sfery (art. 47 Konstytucji RP).

Następstwa pozostawania człowieka w związku małżeńskim znajdują odzwierciedlenie niemal we wszystkich gałęziach prawa. Bezspornie na plan pierwszy wysuwają się unormowania prawa rodzinnego, które formułują fundamentalne zasady, na jakich opiera się instytucja małżeństwa. W szczególności przepisy te ustalają przesłanki zawarcia małżeństwa, określają relacje między małżonkami oraz normują przyczyny i skutki rozpadu wspólnoty małżeńskiej. Inne gałęzie prawa, obejmując regulacjami właściwe sobie dziedziny stosunków społecznych, nie mogą pomijać roli i wagi małżeństwa. Istnienie wspólnoty małżeńskiej wymaga bowiem niejednokrotnie bądź kreowania nowych, bądź modyfikacji już istniejących instytucji prawnych. W każdym jednak wypadku ustawodawca, odwołując się w treści kreowanych rozwiązań prawnych do małżeństwa (małżonków), ma na myśli stosunek prawny powstały w myśl postanowień kodeksu rodzinnego i opiekuńczego.

Instytucja małżeństwa obecna jest również, i to w niemałym stopniu, w regulacjach prawa podatkowego.

Zawarta w art. 7 § 1 o.p. klasyfikacja podatników, zakładająca wyodrębnienie ich poszczególnych kategorii w postaci: osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, nie wymaga żadnych dalszych wyjaśnień. Sytuację, jaką jest pozostawanie w związku małżeńskim, można – z powodów oczywistych – wiązać wyłącznie z pierwszą ze wskazanych kategorii. Wymieniając osobę fizyczną, ustawa nie wskazuje żadnych dodatkowych kryteriów, od których jest uzależniony przymiot podatnika, w szczególności nie ma znaczenia jej stan cywilny, w tym fakt pozostawania z inną osobą w związku małżeńskim. Teoretycznie nie jest wykluczona – na podstawie art. 7 § 2 o.p. – możliwość powołania do życia nowej kategorii podatnika w postaci obojga małżonków. Jednak, jak na razie, ustawodawca nie skorzystał z tego rodzaju kompetencji, choć problem ten nie jest do końca wolny od kontrowersji doktrynalnych.

Aczkolwiek zawarcie związku małżeńskiego ani nie odbiera osobie fizycznej (małżonkowi) statusu podatnika, ani nie skutkuje powołaniem do życia

nowej kategorii podatników, to w wielu wypadkach wywiera dość istotny wpływ na kształt stosunku podatkowoprawnego, w jakim osoba ta pozostaje. W tym miejscu nie ma oczywiście ani potrzeby, ani możliwości ustalenia, choćby w stopniu przybliżonym, proporcji, w jakich poszczególne dziedziny prawa podatkowego uwzględniają instytucję małżeństwa. Można jednakże intuicyjnie stwierdzić, że te proporcje znacznie się różnią, co należy tłumaczyć przede wszystkim naturą i funkcjami określonego podatku. Przykładowo, zupełnie inaczej pod tym względem będzie przedstawiał się podatek od spadków i darowizn, bazujący w dość szerokim zakresie na relacjach rodzinnych, w tym małżeńskich (oraz dokonywanych w ich obrębie przesunięciach majątkowych), niż podatek od towarów i usług, który, będąc daniną od obrotu profesjonalnego, ze zrozumiałych powodów niezwykle rzadko posługuje się odwołaniami do instytucji małżeństwa. Nieporównywalne jest też znaczenie, z przyczyn nad wyraz oczywistych, podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych. Wyjątkową natomiast rolę, z uwagi na charakter materii normatywnej, należy przypisać postanowieniom ordynacji podatkowej.

Realizacja celów, jakie w zamierzeniu autora zostały postawione w niniejszej monografii, narzuca określoną jej konwencję.

Punktem wyjścia szczegółowych rozważań jest charakterystyka instytucji małżeństwa, ponieważ – na co wskazuje tytuł opracowania – wokół niej będą koncentrować się wszelkie analizy podatkowoprawne (rozdział 1). Nie chodzi tu, rzecz jasna, o charakterystykę kompleksową, ta bowiem jest zadaniem doktryny prawa rodzinnego, lecz o dokonanie pewnej selekcji interesującej nas materii. Konieczne jest w szczególności przybliżenie tych segmentów instytucji małżeństwa, które są ściśle sprzężone z instytucjami prawa podatkowego i bez znajomości których utrudnione jest zrozumienie niektórych mechanizmów tego prawa. Z uwagi na powyższe racje szczególnie nacisk został położony na stosunki majątkowe między małżonkami (zwłaszcza dotyczące sfery ustrojów majątkowych), głównie bowiem ta część małżeńskich relacji pozostaje w sferze oddziaływania unormowań podatkowych. Jednak wnikliwy przegląd tychże unormowań pokazuje, że niejednokrotnie mamy też do czynienia z odwołaniem się do relacji niemajątkowych (lub mieszanych), czy też konstrukcji odnoszących się do innych aspektów instytucji małżeństwa; zwłaszcza jego ustania bądź pozostawania małżonków

w separacji. Niejako przy okazji trzeba poczynić interesujące spostrzeżenie. Otóż nie zawsze w treści analizowanej regulacji podatkowoprawnej została w sposób wyraźny uwzględniona konstrukcja prawnorodzinna (małżeńska). Jednakże możliwość pojawienia się osoby pozostającej w związku małżeńskim w obrębie podatkowego stanu faktycznego niejednokrotnie narzuca konieczność oceny skutków podatkowych przez pryzmat przepisów prawa małżeńskiego.

Analiza wybranych aspektów małżeństwa jako instytucji prawa rodzinnego została wzbogacona o pobieżny przegląd rozwiązań z zakresu prawa małżeńskiego wykorzystywanych w ramach różnych gałęzi prawa. Uwagi na ten temat mają m.in. na celu wykazanie, że uwzględnienie sytuacji małżonków w ramach regulacji określonych dziedzin stosunków społecznych jest problemem niemal całego systemu prawa. Koniecznością też było, ze względu na coraz powszechniejsze (również w Polsce) zjawisko alternatywnych wobec małżeństwa form współżycia między ludźmi, uwzględnienie problematyki związków partnerskich (pojawiającej się zresztą od czasu do czasu w literaturze i judykaturze podatkowej). Niejako tytułem zapowiedzi, czy też wprowadzenia do dalszych szczegółowych rozważań, w rozdziale pierwszym zawarto również ogólne spojrzenie na miejsce małżeństwa w regulacjach prawa podatkowego.

Zasadniczy rdzeń monografii stanowi analiza instytucji prawa podatkowego, w strukturze których pojawiają się – z mocy wyraźnych postanowień ustawy – lub mogą pojawić się – jako efekt zabiegów interpretacyjnych – wątki prawnorodzinne, w części odnoszącej się do związku małżeńskiego. W jej treści została uwzględniona materia tak ogólnego (rozdział 2), jak i szczegółowego prawa podatkowego, przy czym ta druga w ujęciu opierającym się na wyodrębnieniu określonych kategorii podatków (rozdziały 3–5). Gdy chodzi o materię ordynacji podatkowej, z pewnością centralnym (choć nie jedynym) zagadnieniem jest formuła odpowiedzialności podatnika pozostającego w związku małżeńskim z tytułu zobowiązań podatkowych. Niezwykle doniosłą kwestią jest też jego sytuacja prawna w obrębie instytucji prawnych związanych z realizacją zobowiązań podatkowych, w tym jego pozycja w postępowaniu podatkowym. Z kolei na gruncie szczegółowych regulacji podatkowoprawnych główny nacisk należało położyć na to, w jaki sposób odnoszące się do małżonków różnorodne transfery dóbr majątkowych oraz

sytuacje majątkowe zostają wkomponowane w konstrukcje określonych podatków, przede wszystkim w przedmiot opodatkowania, jakie zaś pozostają poza zainteresowaniem ustawodawcy.

Najbardziej rozbudowany fragment opracowania stanowi charakterystyka systemu preferencji podatkowych, czyli, innymi słowy, korzystnych (dla podatnika) – na tle zasad ogólnych – sposobów opodatkowania (rozdział 6). W ich treści bowiem czynnik małżeński znajduje dość silne odzwierciedlenie (choć poszczególne rodzaje podatków cechują się, ze zrozumiałych względów, znaczną dyferencją pod tym względem). Niewątpliwie one właśnie wyjątkowo dobitnie wpisują się w realizację konstytucyjnej zasady ochrony małżeństwa i rodziny i opieki nad nimi. Wśród bogatego wachlarza ulg i zwolnień podatkowych na szczególnie zainteresowanie zasługuje preferencja o niezwykle doniosłym znaczeniu społecznym, jaką jest mechanizm wspólnego opodatkowania małżonków. Co ciekawe, rola czynnika małżeńskiego została też w niemałym stopniu uwzględniona w konstrukcji tych kategorii preferencji podatkowych, które zostały wprowadzone ze względu na wychowywanie dziecka. Jego niebagatelne znaczenie pojawia się także w zakresie preferencji podatkowych związanych z różnymi formami przesunięć majątkowych, dokonywanych na rzecz małżonków, przez małżonków albo we wzajemnych stosunkach między małżonkami. W tym zakresie na szczególną uwagę zasługują instytucje prawne w zakresie podatku od spadków i darowizn, a także, choć w mniejszym stopniu, podatku od czynności cywilnoprawnych.

Tytułem pogłębionej ilustracji niektórych instytucji prawnych analizowanych w niniejszej monografii zostaną niekiedy też przywołane rozwiązania spotykane w obcych systemach prawnych.

Jeszcze raz w tym miejscu należy podkreślić, że małżeństwo, obok rodziny, stanowi wartość o ogromnej doniosłości, a jego rangę uwidoczniają bezpośrednio postanowienia Konstytucji. Wartość ta musi być zatem respektowana na gruncie całego systemu prawa. Rolę prawa podatkowego w tym zakresie w dobitny sposób odzwierciedla jedna z wypowiedzi TK, zawarta w słowach: „(...) obciążenie obowiązkiem podatkowym nie może naruszać istoty także innych wartości objętych ochroną konstytucyjną, m.in. przewidzianych w przepisach deklarujących objęcie małżeństwa i rodziny nie tylko ochroną,

ale i opieką Rzeczypospolitej Polskiej (art. 18 i art. 71 ust. 1 konstytucji). Realizując tę ochronę, ustawodawca powinien powstrzymać się od wprowadzania regulacji podatkowych naruszających wskazane wartości lub utrudniających ich urzeczywistnianie³.

Niniejsza monografia, obok podjęcia prób rozwiązania licznych szczegółowych kwestii, zmierza do sformułowania oceny, na ile powyższe przesłanie jest realizowane, a zwłaszcza do znalezienia odpowiedzi na fundamentalne pytanie: czy pozostawanie w związku małżeńskim czyni sytuację podatnika bardziej korzystną, czy też niczego w tym względzie nie zmienia, a być może nawet ją pogarsza. W tym miejscu jednoznaczna odpowiedź, nawet intuicyjna, nie jest możliwa. Zapewne łatwiej będzie można ją wyrazić w końcowej części opracowania, już po dokonaniu szczegółowej analizy wybranych regulacji prawa podatkowego. W jej toku intencją autora będzie przede wszystkim próba dokonania wykładni oraz oceny tych instytucji podatkowoprawnych, w strukturę których został wpleciony tzw. czynnik małżeński, pod kątem poprawności aksjologicznej, legislacyjnej oraz zharmonizowania z innymi gałęziami prawa, zwłaszcza rodzinnego. Tam, gdzie autor uzna to za konieczne lub użyteczne, zostaną zgłoszone wnioski i postulaty.

³ Uzasadnienie wyroku TK z dnia 7 czerwca 1999 r., K 18/98, OTK 1999, nr 5, poz. 95 – teza IV, pkt 3. Myśl tę potwierdził Trybunał w uzasadnieniu wyroku z dnia 4 maja 2003 r., K 8/03, OTK 2004, nr 5A, poz. 37 – teza III, pkt 7.1.

Rozdział 1

Skutki prawne zawarcia i ustania małżeństwa – zagadnienia wprowadzające

1.1. Małżeństwo jako szczególny stosunek prawny

1.1.1. Istota oraz zawarcie i ustanie małżeństwa

W polskiej kulturze prawnej, będącej odzwierciedleniem panujących w polskim społeczeństwie tradycji, przekonań i wartości, małżeństwo było i jest postrzegane wyłącznie jako monogamiczny związek kobiety i mężczyzny. Obowiązujące ustawodawstwo daje temu jednoznaczny, a zarazem niezezwalający na jakiegokolwiek od tego odstępstwa, wyraz. Czyni tak przede wszystkim ustawa zasadnicza, stwierdzając w art. 18, że małżeństwo jest związkiem kobiety i mężczyzny. Identyczną myśl wyraża też ustawodawstwo zwykłe, przewidując w postanowieniach kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, że do zawarcia małżeństwa (zarówno w formie świeckiej, jak i wyznaniowej) dochodzi w wyniku złożenia oświadczeń przez mężczyznę i kobietę (art. 1 § 1 i 2). Przytoczone przepisy Konstytucji oraz kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, posługując się liczbą pojedynczą, w sposób jednoznaczny przesądzają, że chodzi o związek jednej kobiety i jednego mężczyzny⁴. Zrozumiałe jest zatem, że monogamia została, obok egalitaryzmu małżonków oraz trwałości i świeckości małżeństwa, zaliczona w poczet podstawowych zasad prawa rodzinnego odnoszących się do instytucji małżeństwa⁵, natomiast

⁴ Zob. B. Banaszak, *Konstytucja...*, s. 118; K. Piasecki, *Prawo małżeńskie*, Warszawa 2011, s. 51; M. Goettel, *Prawo rodzinne w pytaniach i odpowiedziach*, Warszawa 2012, s. 32.

⁵ Tak m.in. J. Gajda (w:) *System Prawa Prywatnego. Prawo rodzinne i opiekuńcze*, t. 11, red. T. Smyczyński, Warszawa 2009, s. 71.

odmienność płci nupturientów ustawodawca wskazuje jako jedną z przesłanek warunkujących jego zawarcie⁶. Przyjmuje się bowiem, że model małżeństwa monogamicznego czyni zadość najbardziej doskonałej formie współżycia kobiety i mężczyzny oraz najlepiej harmonizuje z funkcjami rodziny⁷, związek zaś oparty na odmienności płci wynika z odwiecznych praw biologicznych⁸.

Mianem małżeństwa można określić wyłącznie prawnie usankcjonowany związek kobiety i mężczyzny⁹, czyli taki, który został powołany do życia na zasadach i w trybie przewidzianych w unormowaniach kodeksu rodzinnego i opiekuńczego. Wspomniane zasady charakteryzują się jednak różną doniosłością prawną.

Najpoważniejsze znaczenie mają okoliczności określane w doktrynie m.in. jako przesłanki zawarcia (powstania, istnienia lub zaistnienia) małżeństwa¹⁰, czy też przesłanki konieczne małżeństwa¹¹, w braku bowiem którejkolwiek z nich nie dochodzi do zawarcia związku małżeńskiego (*matrimonium non existens*). Katalog tych okoliczności jest zróżnicowany w zależności od tego, czy mamy do czynienia z zawarciem małżeństwa świeckiego (art. 1 § 1 k.r.o.), czy małżeństwa wyznaniowego (art. 1 § 2 i 3 k.r.o.). Do zawarcia małżeństwa świeckiego są wymagane: odmienność płci nupturientów, ich jednoczesna obecność¹², złożenie przez nich zgodnych oświadczeń, złożenie tych

⁶ *Ibidem*, s. 84.

⁷ J. Winiarz (w): *System prawa rodzinnego i opiekuńczego*, red. J.S. Piątowski, Ossolineum 1985, s. 66.

⁸ J. Gajda (w): *System Prawa Prywatnego...*, t. 11, s. 86.

⁹ Oczywiście powyższe sformułowanie byłoby nieprecyzyjne w odniesieniu do tych ustawodawstw, które przewidują prawną regulację innych (niż małżeńskie) związków partnerskich – zob. rozdział 1 pkt 1.4.

¹⁰ Por. m.in. J. Winiarz (w): *System prawa rodzinnego...*, s. 138; J. Ignatowicz, *Prawo rodzinne. Zarys wykładu*, Warszawa 1998, s. 65; T. Sokołowski, *Prawo rodzinne. Zarys wykładu*, Poznań 2006, s. 32. Z kolei A. Zielonacki, *Zawarcie małżeństwa*, Ossolineum 1982, s. 100 i n. mówi o „elementach konstytutywnych czynności konwencjonalnej zawarcia małżeństwa”, przyjmując nieco inną ich klasyfikację.

¹¹ T. Smyczyński, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, Warszawa 2014, s. 28; K. Piasecki, *Prawo małżeńskie*, s. 95.

¹² Wyjątkowo przesłanka jednoczesnej obecności może być pominięta (co dotyczy również małżeństwa wyznaniowego), jeżeli dochodzi, w myśl art. 6 k.r.o., do zawarcia związku małżeńskiego przez pełnomocnika.

oświadczeń przed kierownikiem USC (przy czym obywatele polscy przebywający za granicą mogą, w myśl art. 1 § 4 k.r.o., złożyć je przed polskim konsulem lub osobą wyznaczoną do wykonywania funkcji konsula). W wypadku zawierania małżeństwa wyznaniowego zachowują pełną aktualność trzy pierwsze przesłanki, natomiast czwarta ulega pewnej modyfikacji, gdyż oświadczenia są składane w obecności duchownego (określonego kościoła albo innego związku wyznaniowego). Oprócz tego konieczne jest spełnienie dwóch dodatkowych przesłanek, mianowicie: oświadczenie woli jednoczesnego zawarcia małżeństwa podlegającego prawu polskiemu oraz sporządzenie przez kierownika USC aktu małżeństwa, przy czym bez względu na datę tego sporządzenia małżeństwo uważa się za zawarte z chwilą złożenia oświadczeń w obecności duchownego.

Druga grupa przesłanek (przedstawiająca się w sposób jednolity bez względu na charakter – świecki czy wyznaniowy – zawieranego małżeństwa), określanych przez ustawodawcę (np. w art. 4 k.r.o.) mianem okoliczności wyłączających zawarcie małżeństwa, w doktrynie zaś nazywanych także przeszkodami małżeńskimi¹³, obejmuje następujące, odnoszące się do obojga nupturientów lub jednego z nich, stany prawne i faktyczne: brak wymaganego wieku, ubezwłasnowolnienie całkowite, choroba psychiczna albo niedorozwój umysłowy, pozostawanie w związku małżeńskim, pokrewieństwo w linii prostej oraz w linii bocznej drugiego stopnia, powinowactwo w linii prostej, pozostawanie w stosunku przysposobienia (art. 10–15 k.r.o.). Zawarcie związku małżeńskiego pomimo wystąpienia którejkolwiek z tych okoliczności (przy czym w niektórych wypadkach sąd może pod pewnymi warunkami zezwolić na jego zawarcie – art. 10 § 1 zdanie drugie, art. 12 § 1 zdanie drugie, art. 14 § 1 zdanie drugie k.r.o.) czyni stosunek prawny małżeństwa wadliwym, aczkolwiek nie pozbawia go ważności. Stanowi jednakże podstawę (o czym wkrótce będzie mowa) do jego unieważnienia.

¹³ Zob. m.in. A. Zielonacki, *Zawarcie małżeństwa*, s. 59–61; M. Nazar, *Zawarcie małżeństwa według prawa polskiego z uwzględnieniem postanowień podpisanego 28 lipca 1993 r. konkordatu między Stolicą Apostolską i Rzeczpospolitą Polską*, KPP 1996, nr 3, s. 474; J. Winiarz (w): *System prawa rodzinnego...*, s. 162; J. Gajda (w): *System Prawa Prywatnego...*, t. 11, s. 106; K. Piasecki, *Prawo małżeńskie*, s. 65.

BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

Aleksy Goettel – doktor nauk prawnych; swoje zainteresowania koncentruje wokół obszarów, w których widoczne są szczególne związki prawa podatkowego z prawem prywatnym, i w tym zakresie podejmuje również tematykę stosunków rodzinnych na gruncie regulacji podatkowoprawnych; autor kilkudziesięciu publikacji z zakresu różnych dziedzin prawa podatkowego.

Książka zawiera wszechstronną i pogłębioną analizę sytuacji małżonków oraz byłych małżonków w prawie podatkowym. Obejmuje zarówno problematykę poszczególnych podatków w kontekście stosunku małżeństwa, jak i zagadnienia tzw. części ogólnej prawa podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem odpowiedzialności podatkowej oraz kwestii proceduralnych. Ponadto obszerny fragment publikacji poświęcono preferencjom podatkowym wynikającym z racji pozostawania podatnika w związku małżeńskim.

Autor stara się również odpowiedzieć na pytanie, czy pozostawanie w związku małżeńskim czyni sytuację podatnika bardziej korzystną, czy też niczego w tym względzie nie zmienia, a być może nawet ją pogarsza.

Książka przeznaczona jest przede wszystkim dla przedstawicieli praktyki podatkowej zajmujących się szeroko rozumianym doradztwem prawnym (doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych, notariuszy, osób zatrudnionych w kancelariach podatkowych), pracowników aparatu skarbowego oraz sędziów orzekających w sprawach podatkowych. Będzie cennym źródłem wiedzy dla pracowników naukowych specjalizujących się w prawie podatkowym, studentów i słuchaczy studiów doktoranckich przygotowujących rozprawy z prawa podatkowego oraz podatników zainteresowanych omawianą tematyką.



9788380926233 W01P01

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-8092-623-3



9 788380 926233

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL

WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

CENA 129 ZŁ (W TYM 5% VAT)