

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN

Komentarz

Stanisław Bogucki, Grzegorz Liszewski
Paweł Smoleń, Jan Szczygieł, Krzysztof Winiarski

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

PODATEK OD SPADKÓW I DAROWIZN

Komentarz

Stanisław Bogucki, Grzegorz Liszewski
Paweł Smoleń, Jan Szczygieł, Krzysztof Winiarski

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 sierpnia 2021 r.

Stanisław Bogucki, nr ORCID: 0000-0002-5532-3080

Grzegorz Liszewski, nr ORCID: 0000-0003-4673-4467

Paweł Smoleń, nr ORCID: 0000-0001-6607-3446

Jan Szczygieł, nr ORCID: 0000-0001-8273-614X

Krzysztof Winiarski, nr ORCID: 0000-0002-2213-9973

Recenzent

Dr hab. Rafał Dowgier, prof. UwB

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

Opracowanie redakcyjne

Violet Design Wioletta Kowalska

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Komentarze do poszczególnych części napisali:

Stanisław Bogucki – wstęp; art. 1 ust. 1 pkt 2, ust. 2; art. 1a, 2; uwagi do art. 3; art. 3 pkt 1;

art. 4 ust. 1 pkt 9; art. 8, 11, 12, 13, 20, 21

Grzegorz Liszewski – art. 3 pkt 2, 4, 4a, 5, 6, 7; art. 4 ust. 1 pkt 5, 5a, 6, 8, ust. 4; art. 5, 6, 16

Paweł Smoleń – art. 4 ust. 1 pkt 1, 3, 12; art. 9, 14, 15

Jan Szczygieł – uwagi do art. 1; art. 1 ust. 1 pkt 1, 3, 4, 5, 6; art. 4 ust. 1 pkt 15, 16, 17, 18;

art. 4a, 4b, 17, 17a

Krzysztof Winiarski – art. 7, 18, 19

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8246-345-3

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

WSTĘP

1. Komentarz zawiera objaśnienia do przepisów ustawy z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹, a także przepisów wykonawczych do tego aktu prawnego. Do katalogu zdarzeń statuujących obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn komentowana ustawa zalicza w sposób enumeratywny nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej tytułem: 1) dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego; 2) darowizny, polecenia darczyńcy; 3) zasiedzenia; 4) nieodpłatnego zniesienia współwłasności; 5) zachowku, jeżeli uprawniony nie uzyskał go w postaci czynionej przez spadkodawcę darowizny lub w drodze dziedziczenia albo w postaci zapisu; 6) nieodpłatnej: renty, użytkowania oraz służebności. Podatkowi podlega również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci. Należy dostrzec, że połowa zdarzeń powodujących powstanie obowiązku w podatku od spadków i darowizn nie ma jakiegokolwiek związku ze spadkobranie czy darowizną. Istnieje zatem rozbieżność pomiędzy zakresem (art. 1 u.p.s.d.) a tytułem omawianej ustawy („Podatek od spadków i darowizn”). Bardziej właściwe byłoby w związku z tym nazywanie go podatkiem od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych².

2. Ustawa o podatku od spadków i darowizn została przygotowana w innych warunkach politycznych, społecznych i gospodarczych, co zwłaszcza w kolejnych latach od przełomowego roku 1989 wymuszało konieczność jej licznych modyfikacji, wielokrotne zaś nowelizacje skutkowały potrzebą ogłoszenia tekstów jednolitych.

Istotną zmianą było objęcie od 1.01.1990 r. obowiązkiem w podatku od spadków i darowizn nabycia własności rzeczy i praw majątkowych tylko przez osoby fizyczne. Do

¹ Dz.U. z 2021 r. poz. 1043.

² P. Smoleń [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 329–330.

tego czasu obowiązek podatkowy dotyczył również osób prawnych niebędących jednostkami gospodarki uspołecznionej od nabycia własności rzeczy znajdujących się w kraju i praw majątkowych wykonywanych w drodze spadku lub darowizny. W miejsce dotąd przewidzianych czterech grup podatkowych od 1.01.1990 r. wprowadzone zostały trzy grupy podatkowe – każda posiadająca trzy odrębne skale podatkowe i własne kwoty wyłączone z podstawy opodatkowania. Z historycznego punktu widzenia istotne były również zmiany wprowadzone od 24.08.1995 r., które polegały na wdrożeniu zasady ustalania podstawy opodatkowania w odniesieniu do cen rynkowych z dnia powstania obowiązku podatkowego, kwot wolnych od podatku w wysokości obowiązującej w dniu powstania obowiązku podatkowego oraz zmniejszeniu liczby progów podatkowych i wysokości stawek podatkowych.

Z dniem 1.01.2007 r. do obowiązujących w ustawie o podatku od spadków i darowizn zwolnień podmiotowo-przedmiotowych wprowadzono, dodając art. 4a, zwolnienia podmiotowe dotyczące najbliższej rodziny (tj. małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochy) mające zastosowanie wyłącznie do nabycia, które nastąpiło po dniu 31.12.2006 r. Wprowadzone zmiany zniosły solidarny obowiązek zapłaty podatku ciążyący do tej pory zarówno na obdarowanym, jak i darczyńcy. Na mocy obowiązujących obecnie przepisów obowiązek zapłaty podatku od spadków i darowizn ciąży na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych (np. w przypadku umowy darowizny podatnikiem jest obdarowany). Zupełną nowością było wprowadzenie przez ustawodawcę sankcyjnej stawki podatkowej w wysokości 20%, która ma zastosowanie w przypadkach, gdy obowiązek podatkowy powstanie 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 darowizny lub nabycia w drodze polecenia darczyńcy, a należny od tego nabycia podatek nie został zapłacony (odnosi się to również do tych okoliczności, które miały miejsce przed dniem 1.01.2007 r.).

W rezultacie zmiany art. 4a ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.p.s.d. od 1.01.2009 r. przedłużono z miesiąca do 6 miesięcy terminy, w których nabywcy określani w art. 4a ust. 1 u.p.s.d. (małżonek, zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym i macocha) muszą zgłosić nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, jeżeli chcą oni skorzystać ze zwolnienia od podatku.

Z dniem 1.05.2011 r. dodano art. 3 pkt 7 u.p.s.d. W wyniku tej zmiany podatkowi nie podlega nabycie w drodze spadku kwoty składek zewidencjonowanych na subkoncie, o którym mowa w art. 40a ustawy z 13.10.1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych³. Od 1.01.2012 r. zmieniono art. 3 pkt 6 u.p.s.d. Na skutek tej zmiany podatkowi nie podlega nabycie w drodze spadku środków zgromadzonych na indywidualnym koncie

³ Dz.U. z 2021 r. poz. 423 ze zm.

zabezpieczenia emerytalnego. Od 1.01.2019 r. wprowadzono w art. 3 pkt 4a u.p.s.d. wyłączenie z opodatkowania nabycia w drodze dziedziczenia środków z pracowniczego planu kapitałowego.

W związku z wprowadzeniem w ustawie z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny⁴ instytucji zapisu windykacyjnego z dniem 23.10.2011 r. zmieniono art. 1 ust. 1 pkt 1, art. 3 pkt 2, art. 4 ust. 1 pkt 9, art. 6 ust. 1 pkt 2, art. 7 ust. 2, art. 16 ust. 1 oraz dodano art. 6 ust. 1 pkt 2b u.p.s.d. Skutkiem tej nowelizacji było przyjęcie (z pewnymi wyłączeniami), że podatkowi od spadków i darowizn podlega również nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium RP lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium RP tytułem zapisu windykacyjnego. Przewidziane zostały również pewne zwolnienia w przypadku nabycia w drodze zapisu windykacyjnego, a także uregulowano, że przy nabyciu w drodze zapisu windykacyjnego obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, postanowienia częściowego stwierdzającego nabycie przedmiotu zapisu windykacyjnego lub zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia.

Od 7.10.2013 r. zmieniono art. 4a ust. 1 pkt 2 u.p.s.d., zrównując status rachunku płatniczego z rachunkiem bankowym w zakresie dokumentowania dokonanej darowizny pieniężnej. Zmiana jest rezultatem przyjęcia jednolitej regulacji dla całego sektora usług płatniczych, niezależnie od rodzaju podmiotu świadczącego te usługi. Wcześniej ustawa o podatku od spadków i darowizn nie pozwalała na skorzystanie ze zwolnienia podatkowego za pośrednictwem rachunku płatniczego prowadzonego przez niebankowe instytucje.

W dniu 16.08.2012 r. weszło w życie rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 650/2012 z 4.07.2012 r. w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia spadkowego⁵. Rozporządzenie to począwszy od 17.08.2015 r. jest stosowane w sposób bezpośredni bez potrzeby implementacji do polskiego systemu prawnego. Niektóre kwestie w nim przewidziane nie zostały jednak uregulowane wyczerpująco, w związku z czym zachodziła konieczność wprowadzenia przepisów, które uzupełniły tę regulację na poziomie prawa krajowego.

W związku z wprowadzeniem europejskiego poświadczenia spadkowego jako dodatkowego dokumentu, który może służyć wykazywaniu praw do spadku, z dniem 17.08.2015 r. dodano art. 4a ust. 1a oraz zmieniono art. 4a ust. 2 i 3 i art. 6 ust. 1 pkt 2b u.p.s.d. Zmiany polegały na określeniu terminu, w którym powstaje obowiązek zgło-

⁴ Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.

⁵ Dz.Urz. UE L 201, s. 107, ze zm.

szenia nabycia własności w drodze dziedziczenia w celu uzyskania zwolnienia od podatku od spadków i darowizn (art. 4a ust. 1 u.p.s.d.) oraz w którym powstaje obowiązek podatkowy (art. 6 ust. 1 pkt 2b u.p.s.d.), w sytuacjach gdy dokumentem potwierdzającym nabycie własności będzie europejskie poświadczenie spadkowe. Miarodajny przy określaniu tych terminów jest moment wydania europejskiego poświadczenia spadkowego, które zgodnie z art. 69 i 73 ust. 1 rozporządzenia nr 650/2012 jest skuteczne już z momentem jego wydania przez właściwy organ. Powyższe dotyczy sytuacji, w których europejskie poświadczenie spadkowe będzie jedynym dokumentem potwierdzającym nabycie własności w drodze dziedziczenia (tzn. gdy nie będzie poprzedzone wydaniem postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku lub sporządzeniem aktu poświadczenia dziedziczenia).

Istotne zmiany ustawy o podatku od spadków i darowizn zostały wprowadzone od 1.01.2016 r. W założeniu miały one przede wszystkim uszczelnić system podatkowy, ale także ograniczyć wątpliwości interpretacyjne.

Objęto opodatkowaniem nieodpłatne nabycie własności rzeczy wspólnej (wspólnego prawa majątkowego) albo jej części przez niektórych dotychczasowych współwłaścicieli na dalszą współwłasność (art. 1a u.p.s.d.). Dotychczas opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn podlegało wyłącznie nieodpłatne zniesienie współwłasności, którego skutkiem było całkowite zniesienie stosunku współwłasności. Od 1.01.2016 r. opodatkowaniu podlega każde nieodpłatne zniesienie współwłasności, w tym w przypadkach, gdy nie dochodzi do całkowitego zniesienia stosunku współwłasności.

Ograniczono zakres zwolnienia od podatku z tytułu nabycia własności nieruchomości stanowiących gospodarstwo rolne lub jego część (art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d.). Przed wskazaną nowelizacją zwolnione od podatku było nabycie własności lub prawa użytkowania wieczystego nieruchomości lub jej części wraz z częściami składowymi (z wyjątkiem budynków i urządzeń wskazanych przepisami art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. a–c u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym do 31.12.2015 r.) pod warunkiem, że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym w chwili nabycia ta nieruchomość stanowi gospodarstwo rolne lub jego część albo wejdzie w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy i to gospodarstwo rolne będzie prowadzone przez nabywcę przez okres co najmniej 5 lat od dnia nabycia. Od 1.01.2016 r. zakres tego zwolnienia został istotnie ograniczony. Zwolnienie obejmuje tylko nabycie własności gruntów, stanowiących gospodarstwo rolne w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, wraz z będącymi ich częścią składową drzewami i innymi roślinami. Warunkiem zwolnienia jest, aby powierzchnia gospodarstwa rolnego utworzonego lub powstałego w wyniku powiększenia była nie mniejsza niż 11 ha i nie większa niż 300 ha.

Zmiany zaszły również w przepisach określających zwolnienie obejmujące nabycie własności rzeczy lub praw przez najbliższą rodzinę (małżonka, zstępnych, wstępnych,

USTAWA

z dnia 28 lipca 1983 r.

o podatku od spadków i darowizn

(Dz.U. z 2021 r. poz. 1043)

ROZDZIAŁ 1

Przedmiot opodatkowania

Art. 1. [Zakres opodatkowania]

1. Podatkowi od spadków i darowizn, zwanemu dalej „podatkiem”, podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem:

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

2. Podatkowi podlega również nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci oraz nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci.

Spis treści

1. Nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy lub praw majątkowych jako przedmiot opodatkowania (uwagi wstępne do art. 1)	25
1.1. Charakter podatku od spadków i darowizn	25
1.2. Podmioty podatku od spadków i darowizn	26

1.3. Przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn	31
1.4. Pojęcie rzeczy	32
1.5. Pojęcie praw majątkowych	38
2. Nabycie tytułem dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego (art. 1 ust. 1 pkt 1)	41
2.1. Nabycie tytułem dziedziczenia	41
2.2. Zapis zwykły	68
2.3. Dalszy zapis	71
2.4. Zapis windykacyjny	72
2.5. Polecenie testamentowe	75
3. Darowizna i polecenie darczyńcy (art. 1 ust. 1 pkt 2)	76
3.1. Darowizna	76
3.2. Polecenie darczyńcy	84
4. Zasiedzenie (art. 1 ust. 1 pkt 3)	89
5. Nieodpłatne zniesienie współwłasności (art. 1 ust. 1 pkt 4)	96
6. Zachówek (art. 1 ust. 1 pkt 5)	103
7. Nieodpłatna renta, użytkowanie oraz służebność (art. 1 ust. 1 pkt 6)	108
7.1. Nieodpłatna renta	108
7.2. Nieodpłatne użytkowanie	111
7.3. Nieodpłatna służebność	112
8. Nabycie praw do wkładu oszczędnościowego oraz jednostek uczestnictwa funduszu inwestycyjnego (art. 1 ust. 2)	118
8.1. Uwagi ogólne	118
8.2. Nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci	120
8.2.1. Ogólna charakterystyka instytucji dyspozycji wkładem na wypadek śmierci ...	120
8.2.2. Ograniczenia podmiotowe, przedmiotowe oraz kwotowe dokonania dyspozycji wkładem na wypadek śmierci	121
8.3. Nabycie jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci	123

8.3.1. Odpowiednie stosowanie przepisów o funduszach inwestycyjnych otwartych ...	123
8.3.2. Konkluzje	126

1. Nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy lub praw majątkowych jako przedmiot opodatkowania (uwagi wstępne do art. 1)

1.1. Charakter podatku od spadków i darowizn

1. Obowiązująca od 11.08.1983 r. ustawa o podatku od spadków i darowizn uchyliła poprzednio obowiązującą ustawę z 19.12.1975 r. o podatku od spadków i darowizn¹. Ustawa ta jest trzecią z kolei ustawą regulującą opodatkowanie nabycia prawa własności i praw majątkowych w drodze spadkobrania lub darowizny². Pierwszą regulacją w powojennej historii Polski był dekret z 3.02.1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych³. Przedmiot opodatkowania dekretem był jednak szerszy niż wspomnianych obu ustaw, gdyż obejmował również opodatkowanie czynności cywilnoprawnych.
2. Powstanie obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn jest skutkiem zaistnienia stanów faktycznych mających swe oparcie w normach prawa prywatnego. W rezultacie ustawa w swojej konstrukcji odwołuje się do licznych instytucji prawa cywilnego⁴. Obejmując przedmiotem opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych, ustawodawca w art. 1 ust. 1 u.p.s.d. w sposób wyraźny określa charakter prawny podatku od spadków i darowizn jako podatek majątkowy. Konieczną przesłanką opodatkowania tym podatkiem jest wzbogacenie (przysporzenie) się nabywcy prawa, a więc przyrost majątku podatnika pod tytułem darmym⁵. Istotną rolę w zakresie opodatkowania odgrywają rodzinne powiązania podatnika i spadkodawcy lub darczyńcy⁶.

¹ Dz.U. Nr 45, poz. 228.

² P. Smoleń, *Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn*, Lublin 2006, *passim*; P. Mańczyk, *Podatek od spadków i darowizn – ewolucja konstrukcji prawnej [w:] XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonani i wnioski na przyszłość*, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 485–500.

³ Dz.U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74 ze zm.

⁴ W zakresie związków podatku od spadków i darowizn z instytucjami prawa cywilnego zob. A. Goettel, *Podatek od spadków i darowizn [w:] Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, red. M. Goettel, M. Lemonnier, Warszawa 2011, s. 275–323.

⁵ Zob. wyroki NSA: z 16.02.2017 r., II FSK 87/15, LEX nr 2247671; z 6.06.2018 r., II FSK 1525/16, LEX nr 2526338; z 6.06.2018 r., II FSK 1526/16, LEX nr 2525350.

⁶ Zob. wyrok NSA z 15.11.2011 r., II FSK 970/10, LEX nr 1027125.

1.2. Podmioty podatku od spadków i darowizn

3. W świetle art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.⁷ określanie podmiotów podatków i danin publicznych następuje w drodze ustawy. Czyniąc zadość temu obowiązkowi, ustawodawca w art. 1 ust. 1 u.p.s.d. określił podmioty będące podatnikami podatku od spadków i darowizn. Zgodnie z tym przepisem podmiotami tego podatku są wyłącznie osoby fizyczne, a więc istoty ludzkie jako podmiot prawa⁸. Warto zauważyć, że zgodnie z art. 135 ustawy z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa⁹ zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. Przepis ten odzwierciedla zasadę autonomii prawa podatkowego, nakazując badanie zdolności prawnej na tle regulacji prawa podatkowego, a dopiero w razie braku takowych – według przepisów prawa cywilnego¹⁰. Ustawodawca na gruncie podatku od spadków i darowizn w tym zakresie nie wprowadza żadnych odrębnych definicji, odwołując się do sposobu rozumienia osoby fizycznej i zakresu jej zdolności prawnej w prawie cywilnym. Podkreślenia przy tym wymaga, że na podleganie opodatkowaniu na podstawie art. 1 u.p.s.d. nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych nie ma wpływu obywatelstwo osoby fizycznej będącej podatnikiem.
4. Stanu tego nie zmienia posłużenie się przez prawodawcę w art. 3 pkt 1 u.p.s.d. pojęciem siedziby. Zgodnie z tym przepisem podatкови nie podlega nabycie własności rzeczy ruchomych znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych podlegających wykonaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli w dniu nabycia ani nabywca, ani też spadkodawca lub darczyńca nie byli obywatelami polskimi i nie mieli miejsca stałego pobytu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zasady sztuki legislacyjnej i prawidłowa wyładnia językowa wyrazu „siedziba” nakazywałyby jego utożsamianie z siedzibą osoby prawnej. Tymczasem na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn zwrot ten należy odczytywać jako siedzibę darczyńcy¹¹, który będąc osobą prawną lub jednostką organizacyjną niebędącą osobą prawną, której ustawa przyznaje zdolność prawną, nie mógłby z oczywistych względów być spadkodawcą. Warto w tym zakresie nadmienić, że do 31.12.1989 r. podatnikami po-

⁷ Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

⁸ Szerzej na temat rozumienia istoty ludzkiej i jej podmiotowości prawnej zob. T. Chauvin, *Osoba fizyczna czy człowiek? Kilka refleksji na temat podmiotu prawa* [w:] *Principia. Pisma koncepcyjne z filozofii i socjologii teoretycznej. Filozofia prawa*, t. LXI–LXII, red. T. Bekrycht, J. Rabus, B. Wojciechowski, Kraków 2015, s. 123–142.

⁹ Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.

¹⁰ P. Pietrasz [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, s. 888, art. 135.

¹¹ S. Brzeszczyńska, *Podatek od spadków i darowizn*, Warszawa 2009, s. 65. Zob. również uchwała SN z 17.07.2003 r., III CZP 46/03, OSNC 2004/10, poz. 153.

datku od spadków i darowizn były również osoby prawne niebędące jednostkami gospodarki uspołecznionej¹².

5. Zdolność do bycia podmiotem podatku od spadków i darowizn jest immamentnie związana z podmiotowością prawną człowieka. Podmiotowość ta łączy się natomiast ze zdolnością prawną osoby fizycznej, która ma charakter funkcjonalny. Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z 28.05.1997 r., „Zdolność prawna, o której mówią przepisy kodeksu cywilnego, ma charakter czysto funkcjonalny i odnosi się wyłącznie do instytucji prawa cywilnego. W szczególności nie można utożsamiać zdolności prawnej określonej w art. 8 k.c. z podmiotowością prawną w całym systemie prawa. Podmiotowość prawna przynależna jest każdemu człowiekowi. Zdolność prawna w zakresie prawa cywilnego może być natomiast uzależniona od etapu rozwoju życia ludzkiego”¹³. Powstanie zdolności prawnej osoby fizycznej następuje z momentem narodzin, a jej ustanie z chwilą śmierci¹⁴. W okresie tym trwa zdolność prawna osoby fizycznej, a więc zarazem zdolność do bycia podmiotem podatku od spadków i darowizn.
6. Mając na względzie, że zdolność do bycia podmiotem podatku od spadków i darowizn uzależniona jest od etapu życia człowieka, gdyż jej granice wyznaczają jego narodziny i śmierć, zasadnie są podnoszone w doktrynie wątpliwości co do zdolności prawnej dziecka poczętego (łac. *nasciturus*)¹⁵, w tym do bycia podmiotem podatku od spadków i darowizn¹⁶, a w szczególności w zakresie skuteczności dokonania darowizny na rzecz dziecka poczętego¹⁷. Wątpliwości o naturę prawną *nasciturusa* oddaje nazywanie go w piśmiennictwie „kandydatem na osobę fizyczną prawa cywilnego”¹⁸.

Poglądy doktryny prawa prywatnego są w tym zakresie podzielone i skupiają się wokół dwóch zasadniczych stanowisk. Zgodnie z pierwszym z nich dziecku poczętemu nie przysługuje, choćby minimalna, zdolność prawna, a odnoszące się do niego regulacje

¹² Zmiana ta nastąpiła na podstawie art. 5 pkt 1 ustawy z 28.12.1989 r. o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania (Dz.U. Nr 74, poz. 443 ze zm.).

¹³ Orzeczenie TK z 28.05.1997 r., K 26/96, OTK 1997/2, poz. 19.

¹⁴ Zgodnie z art. 8 § 1 k.c. każdy człowiek od chwili urodzenia ma zdolność prawną. Należy nadmienić, że ustawą z 7.01.1993 r. o planowaniu rodziny, ochronie płodu ludzkiego i warunkach dopuszczalności przerywania ciąży (Dz.U. Nr 17, poz. 78 ze zm.) z dniem 16.03.1993 r. dodano do tego artykułu § 2, zgodnie z którym zdolność prawną ma również dziecko poczęte, jednakże prawa i zobowiązania majątkowe uzyskuje ono pod warunkiem, że urodzi się żywe. Przepis ten został skreślony z dniem 4.01.1997 r. mocą art. 2 pkt 1 ustawy z 30.08.1996 r. o zmianie ustawy o planowaniu rodziny, ochronie płodu ludzkiego i warunkach dopuszczalności przerywania ciąży oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 139, poz. 646 ze zm.).

¹⁵ B. Walaszek, *Nasciturus w prawie cywilnym*, PiP 1956/7, s. 121 i n.; M. Pazdan, *Osoby fizyczne [w:] System Prawa Prywatnego*, t. 1, *Prawo cywilne – część ogólna*, red. M. Safjan, Warszawa 2012, s. 1055.

¹⁶ Zob. S. Babiarz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2019, s. 516; A. Cudak [w:] S. Bogucki, A. Cudak, P. Pietrasz, W. Stachurski, K. Winiarski, A. Wrześcińska-Nowacka, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Gdańsk 2015, s. 28, uwagi wstępne do art. 1; M. Kalinowski, *Podmiotowość prawna podatnika*, Toruń 1999, s. 202.

¹⁷ B. Walaszek, *Nasciturus...*, s. 121 i n.; wyrok SN z 7.10.1971 r., III CRN 255/71, OSNC 1972/3, poz. 59.

¹⁸ M. Pazdan, *Pozycja prawna dziecka poczętego [w:] System Prawa Prywatnego*, t. 1, *Prawo cywilne – część ogólna*, red. M. Safjan, Warszawa 2007, s. 940.

W komentarzu poddano analizie regulacje ustawy o podatku od spadków i darowizn, której przepisy nadal sprawiają liczne trudności interpretacyjne. Autorzy przedstawiają konkretne rozwiązania ustawodawcze związane z nieodpłatnym nabyciem praw majątkowych.

W publikacji, oprócz podstawowych informacji związanych z wykładnią przepisów ustawy, jej zakresem podmiotowym i przedmiotowym, omówiono takie kwestie jak:

- wprowadzenie europejskiego poświadczenia spadkowego,
- rozszerzenie zakresu pojęcia „zstępnych” i kręgu osób zwolnionych od podatku od spadków i darowizn,
- objęcie opodatkowaniem nieodpłatnego nabycia własności rzeczy wspólnej (wspólnego prawa majątkowego) albo jej części przez niektórych dotychczasowych współwłaścicieli na dalszą współwłasność,
- ograniczenie zakresu zwolnienia od podatku nabycia własności nieruchomości stanowiących gospodarstwo rolne lub jego część,
- doprecyzowanie warunku ulgi mieszkaniowej polegającej na zamieszkiwaniu przez 5 lat,
- zwolnienie od podatku nabycia przez repatrianta budynku albo lokalu mieszkalnego,
- zwolnienie od podatku nabycia w drodze dziedziczenia lub zapisu windykacyjnego przedsiębiorstwa osoby fizycznej – niezależnie od stopnia pokrewieństwa.

Książka jest przeznaczona dla doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych, sędziów, notariuszy, a także pracowników administracji.



9788382463453 W01P01

ISBN 978-83-8246-345-3



9 788382 463453

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLWUER.PL

WWW.PROFINFO.PL