

USTAWA O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN

Komentarz

Paweł Borszowski, Krzysztof Musiał
Adam Nita, Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska
Jacek Wantoch-Rekowski

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

WYDANIE **2**

USTAWA O PODATKU OD SPADKÓW I DAROWIZN

Komentarz

Paweł Borszowski, Krzysztof Musiał
Adam Nita, Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska
Jacek Wantoch-Rekowski

KOMENTARZE PRAKTYCZNE

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 kwietnia 2022 r.

Recenzent

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajac

Opracowanie redakcyjne

JustLuk

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

Poszczególne części komentarza napisali:

Paweł Borszowski – art. 1, 1a, 3, 4a, 4b, 18

Klaudia Stelmaszczyk-Borszowska – art. 7–13, 20–21

Krzysztof Musiał – art. 2, 4, 19

Adam Nita – art. 5–6, 16, 17a

Jacek Wantoch-Rekowski – art. 14–15, 17

prawolubni

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.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2022

ISBN 978-83-8246-930-1

2. wydanie

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przykopywa 33

tel. 728 313 462; e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

*Pamięci
dr Klaudii Stelmaszczyk-Borszowskiej
ukochanej żonie
Paweł Borszowski*

Wstęp

Przekazujemy do rąk czytelników drugie wydanie komentarza do ustawy o podatku od spadków i darowizn. W niniejszym opracowaniu autorzy starali się połączyć spojrzenie naukowe na poszczególne konstrukcje prawne tego podatku z wymiarem praktyki stosowania prawa podatkowego, nie tylko bowiem reprezentują różne ośrodki akademickie, lecz także stosują prawo podatkowe w ramach sądownictwa administracyjnego, działalności orzeczniczej Regionalnych Izb Obračunkowych, a także doradztwa podatkowego.

Ustawodawca podatkowy, wprowadzając do systemu prawa podatkowego podatek od spadków i darowizn, już w samej jego nazwie odnosi się do określonych instytucji prawa cywilnego. Stąd też duża część rozważań jest poświęcona zakresowi przedmiotowemu opodatkowania, w tym szczególnie cywilnoprawnym tytułom nabycia powodującym skutki w zakresie opodatkowania. Istotną rolę w konstrukcji podatku od spadków i darowizn odgrywają również zwolnienia podatkowe. Dlatego też autorzy wnikliwej analizie, opartej na orzecznictwie sądów administracyjnych, poddali regulacje art. 4, 4a i 4b u.p.s.d.

W ramach analizy obowiązku podatkowego wskazano jego pojęcie oraz sposób określenia podatnika podatku poprzez kategorię obowiązku podatkowego. W ramach analizy sposobów powstania obowiązku podatkowego podkreślono także sposób rozumienia pojęć cywilistycznych użytych w art. 6 u.p.s.d.

Istotną część niniejszego komentarza stanowi analiza regulacji doprecyzowujących wysokość świadczenia podatkowego, a zatem podstawy opodatkowania i wysokości podatku, gdzie także analiza unormowań została wzbogacona o kontekst praktyki orzeczniczej stosowania prawa podatkowego.

Powiązanie spojrzenia teoretycznego z praktyką orzeczniczą stało się również motywem analizy regulacji dotyczących zeznań podatkowych i płatników.

Autorzy przy rozpatrywaniu niektórych regulacji wskazywali również postulaty *de lege ferenda*, mogące stać się podstawą do rozważenia pewnych zmian legislacyjnych w podatku od spadków i darowizn.

Lewin Brzeski, 1.04.2022 r.

Autorzy

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 czynionej 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.

1. Istota podatku od spadków i darowizn

1. Przepis art. 1 ust. 1 u.p.s.d. jednoznacznie wskazuje istotę i charakter prawny podatku od spadków i darowizn. Podatkowi temu podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy lub praw z określonych tytułów. Oznacza to więc podatek od nabycia majątku w postaci własności określonych rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (zob. wyjątki w komentarzu do art. 2 u.p.s.d.) i praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Jest to zatem podatek majątkowy, tj. należny od nabycia określonych składników rzeczowych majątku bądź składników „przedstawiających się” w formie praw majątkowych. Istotę podatku od spadków i darowizn podkreślono m.in. w wyroku WSA w Gliwicach z 6.12.2010 r.¹, w którym przyjęto, że: „1. Podatek od spadków i darowizn należy do typowych podatków majątkowych, wymierzanych od przyrostu substancji majątkowej, nabytej w sposób nieodpłatny. W związku z tym prawidłowość jego ustalenia zależna jest w pierwszym rzędzie od właściwego określenia przedmiotu opodatkowania”. Podobnie kwestię tę oddaje również orzecznictwo sądów administracyjnych. Warto przywołać np. wyrok NSA z 18.01.2017 r.², w którym wskazano, że o ile w kategoriach obowiązku podatkowego należy traktować nabycie spadku w drodze dziedziczenia, o tyle jednak przekształcenie tego obowiązku w zobowiązanie podatkowe jest zależne od tego „czy skutkiem dziedziczenia jest przyrost czystej wartości majątku spadkobiercy”.
2. Określenie podatku od spadków i darowizn nawiązuje do jego pierwotnego kształtu normatywnego. W art. 1 ust. 1 u.p.s.d. w wersji obowiązującej w dniu jego wejścia w życie wskazywano, iż podatкови temu podlega nabycie własności rzeczy znajdujących się w kraju lub praw majątkowych wykonywanych w kraju w drodze spadku lub darowizny. Przepis art. 1 u.p.s.d. był wielokrotnie zmieniany, a zmiana, jaka dokonała się 1.01.2003 r. na mocy przepisów art. 1

¹ Wyrok WSA w Gliwicach z 6.12.2010 r., I SA/Gl 752/10, LEX nr 748337.

² Wyrok NSA z 18.01.2017 r., II FSK 3846/14, LEX nr 2254383.

pkt 1 ustawy z 28.10.2002 r.³, rozszerzyła zakres tytułów powodujących skutek w postaci nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych. Od tego momentu można stwierdzić, iż ustawodawca rozciąga pierwotny kształt tego podatku na inne tytuły poza spadkiem i darowizną. Warto zatem podkreślić, że od czasu wspomnianej nowelizacji art. 1 był pięciokrotnie zmieniany, wraz ze zmianą tytułu odnoszącego się do spadku, z „rozszerzeniem” na określone instytucje. Powstaje zatem pytanie, czy nazwa „podatek od spadków i darowizn” jest odpowiednia, skoro zakres tytułów określających w rezultacie zakres przedmiotowy opodatkowania jest szerszy niż spadek i darowizna. Wydaje się, że w tym obszarze jest pewien chaos normatywny, gdyż ustawodawca część sytuacji podlegających opodatkowaniu objął podatkami dochodowymi, stąd też trudno w obecnym kształcie znaleźć odpowiednią nazwę dla tego podatku. Można zatem uznać, iż obecne określenie tego świadczenia podatkowego jedynie nawiązuje do jego pierwotnego kształtu normatywnego. Zmiana jego nazwy musiałaby powodować jednocześnie weryfikację sytuacji podlegających opodatkowaniu w relacji do tych, które zostały objęte podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

3. Podatek od spadków i darowizn jest podatkiem od przyrostu majątku. W jego przypadku jednak oprócz tego skutku bierze się pod uwagę również powiązania rodzinne i osobiste⁴. W doktrynie przyjmuje się, że podatek ten należy zakwalifikować do podatków majątkowych, pomimo iż ma on także pewne cechy podatku obrotowego czy dochodowego⁵. Stąd też wypada przywołać wyrok WSA w Gdańsku z 2.06.2020 r.⁶, w którym przyjęto m.in., że: „1. Otrzymane przez

³ Ustawa z 28.10.2002 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 200, poz. 1681).

⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 636. Autor podkreśla także, że w przypadku gdy konstrukcja podatku dotyczy wyłącznie przyrostu majątku bez uwzględniania powiązań rodzinnych czy osobistych podmiotów uczestniczących w obrocie prawami majątkowymi, można wykorzystać podatek dochodowy.

⁵ R. Mastalski, *Prawo...*, s. 636.

⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z 2.06.2020 r., I SA/Gd 54/20, LEX nr 3008753.

spadkobiercę środki pieniężne z tytułu spłaty wierzytelności po spadkodawcy stanowią przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn”.

2. Zakres podmiotowy

4. Unormowanie podatku od spadków i darowizn jest przykładem regulacji, w której ustawodawca eksponuje zakres przedmiotowy opodatkowania. Brak jest natomiast jednostki redakcyjnej, dzięki której można byłoby oddzielnie ustalić zakres pojęcia podmiotu podatku. Niewątpliwie jest to cecha charakterystyczna polskich regulacji, zgodnie z którymi zakres podmiotowy jest ściśle powiązany z zakresem przedmiotowym opodatkowania. Zakres pojęcia podatnika dotyczy osób fizycznych, które są nabywcami własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej z tytułów wskazanych w art. 1 u.p.s.d. Ponadto zakres podmiotowy opodatkowania dotyczy osób fizycznych będących nabywcami własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą w warunkach określonych w art. 2 u.p.s.d. Należy podkreślić, że przy wskazywaniu zakresu podmiotu podatku ustawodawca wykorzystuje instytucję obowiązku podatkowego, określając, kto podlega temu obowiązkowi w art. 5 u.p.s.d. Można zatem stwierdzić, że zakres podmiotowy wyznacza pojęcie nabywcy własności rzeczy lub praw majątkowych.

3. Istota zakresu przedmiotowego opodatkowania

5. Ustawodawca w art. 1 u.p.s.d. określa zakres przedmiotu opodatkowania za pomocą dwóch elementów. Z jednej strony wskazuje na nabycie własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na tym terytorium, z drugiej zaś doprecyzowuje zakres przedmiotu opodatkowania, odnosząc się do określonych tytułów prawnych powodujących skutek w postaci nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych. W orzecznictwie podatkowym wskazuje się także tzw. rzeczywisty przedmiot opodatkowania.

wania. W wyroku WSA w Gliwicach z 6.12.2010 r.⁷ stwierdzono, że: „2. Rzeczywistym przedmiotem opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn są rzeczy lub prawa majątkowe (np. prawo służebności osobistej mieszkania – domu), o których mowa w art. 1 u.p.s.d. z wyłączeniem niepodlegających podatkowi i zwolnionych od tego podatku”.

Należy przy tym zauważyć, że zarówno nabycie własności rzeczy, jak i praw majątkowych podlega ustaleniu przez organy podatkowe. W odniesieniu do nabycia własności rzeczy wypowiedział się WSA w Gliwicach w wyroku z 4.10.2007 r.⁸, stwierdzając, iż „przedmiotem opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, jest zgodnie z art. 1 ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Dopóki zatem organy podatkowe nie wykażą, że doszło do nabycia własności rzeczy wymienionych w tym przepisie nie ma podstaw do opodatkowania podatkiem z tytułu nabycia spadku”.

4. Pojęcie rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej

6. Należy zauważyć, że ustawodawca dość kategoriycznie precyzuje czynność nabycia – nie tylko odnosi ją do określonych tytułów prawnych stanowiących jego podstawę, lecz także wskazuje w pewnym sensie czynnik czasowy pozwalający na ustalenie, czy te rzeczy, czy też prawa majątkowe podlegają opodatkowaniu tym podatkiem. Chodzi więc o rzeczy znajdujące się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, które nie zostały zdefiniowane przez ustawodawcę podatkowego. Może to zatem prowadzić do pewnego problemu interpretacyjnego, jeśli wziąć pod uwagę wymogi określenia przedmiotu opodatkowania w drodze ustawy wynikające z art. 217 Konstytucji RP. Ustawodawca w ustawie o podatku od spadków i darowizn nie definiuje tego pojęcia, jak

⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z 6.12.2010 r., I SA/GI 752/10.

⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z 4.10.2007 r., I SA/GI 103/07, LEX nr 421547.

W komentarzu omówiono regulacje dotyczące podatku od spadków i darowizn w oparciu o orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, wojewódzkich sądów administracyjnych, a także interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego. Powołano się również na poglądy przedstawicieli doktryny.

Autorzy analizują m.in.:

- wyłączenia od opodatkowania,
- zwolnienia od podatku,
- ulgę mieszkaniową,
- podstawę opodatkowania, w tym wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych oraz opodatkowanie ponad kwoty określone ustawowo,
- obliczanie wysokości podatku,
- deklaracje podatkowe oraz płatników podatku.

W drugim wydaniu publikacji rozważaniom poddano zmienione i nowe regulacje dotyczące w szczególności zwolnienia nabycia w drodze dziedziczenia lub zapisu windykacyjnego własności przedsiębiorstwa osoby fizycznej lub udziału w nim, nabycia praw do wkładów w spółdzielni rolników oraz rozszerzenia zakresu wyłączeń i pojęcia zstępnych. Przedstawiono również najnowszą zmianę dotyczącą deklaracji (SD-Z2) składanych przez osoby zwolnione z podatku.

Publikacja przeznaczona jest dla pracowników organów podatkowych, sędziów, notariuszy, doradców podatkowych, a także podatników. Będzie cennym źródłem wiedzy dla przedstawicieli doktryny oraz studentów prawa i administracji.



9788382469301 W02P01

Kup e-book i czytaj
w aplikacji Smarteca

ISBN 978-83-8246-930-1



9 788382 469301

ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA: 801 04 45 45

ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL

WWW.PROFINFO.PL



CENA 169 ZŁ (W TYM 5% VAT)