

Podatkowe aspekty dziedziczenia i reprivatyzacji

Warszawa, maj 2016

Spis treści

Wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z nieruchomości nie jest odszkodowaniem	3
Opodatkowanie sprzedaży odzyskanej nieruchomości	6
Opodatkowanie odsetek od odszkodowania zasądzzonego od Skarbu Państwa	8
Co się odwlecze, to nie uciecze – czyli odnawialny obowiązek podatkowy przy spadkach i darowiznach	11
Opodatkowanie starych spadków – dylemat na dużą skalę	14
Koszty podatkowe odziedziczenia zabytku	17
Autorzy	20
Praktyka doradztwa dla klientów indywidualnych	21
O kancelarii	22

Wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z nieruchomości nie jest odszkodowaniem

Tomasz Piejak

Wynagrodzenie otrzymane przez prawowitych właścicieli nieruchomości przejętych bez podstawy prawnej przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych jako tzw. przychód z innych źródeł. O tym, czy podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, w każdym przypadku decydują konkretne okoliczności.

Z bezumownym korzystaniem mamy do czynienia wówczas, gdy osoba trzecia bez podstawy prawnej wchodzi w strefę uprawnień właścicielskich, w wyniku czego prawowity właściciel zostaje pozbawiony faktycznego władztwa nad rzeczą oraz możliwości czerpania z niej pożytków. Z takim stanem rzeczy bardzo często można się spotkać w sprawach reprivatyzacyjnych, dotyczących nieruchomości przejętych przez Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego na podstawie decyzji nacjonalizacyjnych (w przypadku przejęć przez Skarb Państwa) lub komunalizacyjnych (w przypadku przejęć przez jednostki samorządu terytorialnego). Stwierdzenie wadliwości takich decyzji powoduje, że są one usuwane z obiegu prawnego z takim skutkiem, jakby nigdy nie zostały wydane. Oznacza to, że prawo własności nieruchomości nieprzerwanie przysługiwało właścicielom sprzed wydania wadliwej decyzji.

W takiej sytuacji prawowici właściciele, dążąc do uregulowania stanu niezgodnego prawem, mogą wytoczyć przeciwko nieuprawnionym posiadaczom powództwo mające na celu odzyskanie nieruchomości oraz otrzymanie stosownego wynagrodzenia za np. bezumowne korzystanie z nieruchomości.

Wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z nieruchomości jest w istocie opłatą za korzystanie z nieruchomości, którą posiadacz nieruchomości musiałby uiścić, gdyby jego posiadanie oparte było na istniejącej podstawie prawnej. Innymi słowy, stanowi ono sposób uregulowania stosunków między właścicielem a nieuprawnionym posiadaczem poprzez przyznanie właścicielowi korzyści, jaką normalnie uzyskałby on, gdyby oddał nieruchomość do korzystania na podstawie określonego stosunku prawnego (np. umowy najmu).

Podatek dochodowy od osób fizycznych

Organy podatkowe i sądy administracyjne w sprawach podatkowych stoją na stanowisku, że wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z nieruchomości nie może być utożsamiane z odszkodowaniem. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa o PIT) nie definiuje pojęcia odszkodowania dla celów podatkowych. Zasadne jest zatem odwołanie się do prawa cywilnego. Przepis art. 224 § 2 Kodeksu cywilnego normuje roszczenia uzupełniające roszczenie o wydanie rzeczy (roszczenie windykacyjne). Do tych roszczeń należą roszczenie o wynagrodzenie za bezumowne ko-

korzystanie z rzeczy, o odszkodowanie z tytułu zużycia, pogorszenia lub utraty rzeczy, o zwrot pobranych niezużytych pożytków oraz o zapłatę wartości pożytków zużytych. Samo wyliczenie – w ocenie organów podatkowych i sądów – wyraźnie wskazuje, że ustawodawca odróżnia wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z nieruchomości od odszkodowania. Zarówno powstanie roszczenia o wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z nieruchomości, jak i wysokość wynagrodzenia nie zależą od tego, czy właściciel w rzeczywistości poniósł szkodę, a nieuprawniony posiadacz uzyskał korzyść. O wysokości należnego właścicielowi wynagrodzenia decydują stawki rynkowe za korzystanie z danego rodzaju rzeczy i czas posiadania rzeczy przez adresata roszczenia (nieuprawnionego posiadacza nieruchomości). Ze względu na brak charakteru odszkodowawczego otrzymane wynagrodzenie nie może korzystać ze zwolnienia na podstawie któregośkolwiek z przepisów ustawy o PIT odnoszących się do zwolnienia odszkodowań (por. wyrok NSA z 22 stycznia 2010 r., II FSK 1327/08 i wyrok WSA w Warszawie z 23 października 2014 r., III SA/Wa 1666/14).

Ustawa o PIT nie wymienia wprost wynagrodzenia za bezumowne korzystanie z nieruchomości jako przychodu kwalifikującego się do któregośkolwiek ze źródeł wymienionych w przepisie art. 10 ust. 1. W ocenie organów podatkowych i sądów administracyjnych stanowi ono przychód z tzw. innych źródeł, o którym mowa w przepisach art. 10 ust. 1 pkt 9 oraz art. 20 ust. 1 ustawy o PIT (por. wyrok WSA w Szczecinie z 13 maja 2015 r., I SA/Sz 1216/14 i wyrok WSA w Łodzi z 24 września 2015 r., I SA/Łd 1151/14). Przepis art. 20 ustawy o PIT zawiera katalog przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób

fizycznych. Zgodnie z utrwalonym poglądem użyte tym przepisem sformułowanie „w szczególności” oznacza, że definicja przychodów z innych źródeł ma charakter otwarty i nie ma przeszkód, aby do tej kategorii zaliczyć również przychody inne niż wymienione wprost w przepisie. Z przychodem z innych źródeł mamy bowiem do czynienia w każdym przypadku osiągnięcia korzyści majątkowej. Przychody te podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych zgodnie z art. 27 ust. 1 ustawy o PIT, tj. według skali podatkowej. Należy wykazać je w zeznaniu rocznym składanym za rok, w którym zostały osiągnięte.

Co istotne, wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z nieruchomości może być pomniejszone o poniesione koszty związane z jego otrzymaniem. Jest to szczególnie istotne w przypadku nierzadko skomplikowanych i trwających latami sporów ze Skarbem Państwa lub jednostkami samorządu terytorialnego, gdzie w grę wchodzi znaczne koszty doradztwa prawnego oraz wydatki poniesione w związku z prowadzeniem spraw sądowych (koszty sądowe). Do przychodów z innych źródeł mają zastosowanie ogólne zasady dotyczące kosztów uzyskania przychodów przewidziane w ustawie o PIT. Zgodnie z przepisem art. 22 ust. 1 ustawy o PIT kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Ustawodawca nie wskazał zamkniętego katalogu wydatków, jakie mogą być uznane za koszty uzyskania przychodów. Są nimi wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z uzyskanymi przychodami.

Podatek od towarów i usług

Przy rozstrzyganiu wątpliwości, czy bezumowne korzystanie z nieruchomości podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów

i usług jako wynagrodzenie za świadczenie usług w myśl przepisu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (ustawy o VAT), w każdym przypadku decydują konkretne okoliczności.

Zgodnie z przepisem art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. W myśl przepisu art. 7 ust. 1 ustawy o VAT przez dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Natomiast zgodnie z przepisem art. 8 ust. 1 ustawy o VAT przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów.

Nie każde świadczenie może jednak zostać uznane za usługę w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. Aby tak się stało, musi istnieć bezpośredni związek przyczynowy pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem. Związek ten przejawia się w tym, że otrzymana kwota stanowi rzeczywiste wynagrodzenie za daną usługę świadczoną w ramach określonego stosunku prawnego. Innymi słowy, otrzymane wynagrodzenie powinno być konsekwencją wykonania konkretnego świadczenia przez osobę działającą w charakterze podatnika podatku od towarów i usług.

Zdaniem organów podatkowych i sądów administracyjnych kluczowe jest to, czy prawowity właściciel wyraża zgodę (choćby dorozumianą) na korzystanie z nieruchomości przez nieuprawnionego posiadacza, czy też po powzięciu wiadomości o korzystaniu z niej bez podstawy prawnej podejmuje kroki w celu jej odzyskania. Jeśli właściciel, po ujawnieniu braku podstawy prawnej do korzystania z nieruchomości przez osobę trzecią, w dalszym ciągu przyzwala (choćaby w sposób dorozumiany) na korzystanie przez tę osobę z nieruchomości, wówczas wynagrodzenie otrzymane przez właściciela z tytułu bezumownego korzystania z nieruchomości stanowi zapłatę za świadczenie usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, podlegającą opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. *A contrario*, jeżeli właściciel, po powzięciu informacji o bezumownym korzystaniu z nieruchomości przez osobę trzecią, podejmuje kroki w celu jej odzyskania, wynagrodzenie za bezumowne korzystanie z nieruchomości nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (por. wyrok NSA z 2 kwietnia 2014 r., I FSK 689/13, wyrok NSA z 15 stycznia 2015 r., I FSK 1980/13 i wyrok WSA w Warszawie z 24 lipca 2015 r., III SA/Wa 231/15).



Opodatkowanie sprzedaży odzyskanej nieruchomości

Aldona Leszczyńska-Mikulska

Dochód ze sprzedaży nieruchomości wyłączonej tzw. dekretem Bieruta może podlegać opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a – c) opodatkowaniu podlega odpłatne zbycie przez osobę fizyczną nieruchomości, części nieruchomości lub udziału w nich oraz określonych praw majątkowych do nieruchomości (w tym prawa wieczystego użytkowania gruntu), w ciągu 5 lat, począwszy od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ich nabycie lub wybudowanie, jeśli nie jest to dokonywane w ramach działalności gospodarczej. Obecnie podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT) od tego rodzaju przychodów stanowi 19% dochodu będącego różnicą pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości a kosztami uzyskania przychodów.

W praktyce nie ma wątpliwości z określeniem daty nabycia lub wybudowania nieruchomości. Istotne problemy z określeniem tej daty pojawiają się jednak w przypadku zbywania nieruchomości, które przeszły na własność gminy m.st. Warszawy na podstawie dekretu z dnia 26 października 1945 roku o własności i użytkowaniu gruntów na obszarze m.st. Warszawy (tzw. dekret Bieruta).

Zgodnie z art. 1 dekretu Bieruta w celu przeprowadzenia odbudowy stolicy i dalszej jej rozbudowy, w szczególności zaś szybkiego dysponowania terenami i właściwego ich wykorzystania, wszelkie grunty na obszarze m.st. Warszawy przeszły, z dniem wejścia w życie

dekretu, na własność gminy m.st. Warszawy. Zgodnie z art. 7 dekretu Bieruta dotychczasowy właściciel gruntu lub jego następcy prawni mogli w ciągu 6 miesięcy od dnia jego objęcia przez gminę zgłosić wniosek o przyznanie na gruncie prawa wieczystej dzierżawy (obecnie prawa wieczystego użytkowania), z czynszem symbolicznym, lub prawa zabudowy za opłatą symboliczną.

Na przestrzeni ostatnich kilkunastu lat wiele osób, po długotrwałych sporach z organami administracji, doprowadziło do odzyskania gruntów oraz przejęcia posiadania budynków oraz budowli odebranych na podstawie dekretu Bieruta w ten sposób, że skorzystali z możliwości ustanowienia na ich rzecz prawa użytkowania wieczystego gruntu w zamian za utraconą własność. Przez lata toczyła się też burzliwa dyskusja dotycząca skutków podatkowych zbycia odzyskanych nieruchomości przez pierwotnych właścicieli, ich spadkobierców oraz osób, które nabyły roszczenia do nieruchomości lub ich następców prawnych.

Analizując rozstrzygnięcia sądów w sporach podatkowych, można skonkludować, że wykształciła się ostatecznie niekwestionowana linia orzecnicza sądów administracyjnych, z której wynika, że skutki podatkowe zbycia nieruchomości będą zależały m.in. od tego, czy zbywca jest spadkobiercą pierwotnych właścicieli, czy też nabył roszczenia do usta-

nowienia prawa wieczystego użytkowania gruntu od pierwotnych właścicieli lub ich spadkobierców.

W kluczowym dla spraw dekretowych wyroku z 7 maja 2002 r. (III RN 18/02) Sąd Najwyższy uznał, że (...) *celem ustawodawcy nie było objęcie opodatkowaniem sprzedaży użytkowania wieczystego nieruchomości, jeżeli sprzedaż ta została dokonana przez byłego właściciela tej nieruchomości lub jego następców prawnych, którzy użytkowanie wieczyste uzyskali w wyniku realizacji uprawnień wynikających z art. 7 ust. 1-4 dekretu. Sąd uznał, że w przypadku tych osób nie doszło do nabycia użytkowania wieczystego, gdyż osoby te były właścicielami, którym państwo mocą dekretu odebrało własność nieruchomości i nigdy nie wyniazało się z określonych w dekrecie obowiązków w zakresie zrekompensowania właścicielom wywłaszczonych nieruchomości poniesionego przez nich uszczerbku majątkowego. W ocenie sądu tak należało potraktować spadkobierców byłych właścicieli nieruchomości, jeżeli to oni uzyskali użytkowanie wieczyste w wyniku realizacji uprawnień wynikających z art. 7 ust. 1-4 dekretu, które przeszły na nich ze spadkodawców.*

Pogląd ten podzielają również sądy administracyjne (np. wyrok NSA z 28 kwietnia 2015 r., II FSK 425/13, wyrok NSA z 28 września 2006 r., II FSK 1232/05, wyrok WSA w Warszawie z 29 września 2006 r., III SA/Wa 1541/06, wyrok WSA w Warszawie z 5 marca 2013 r., III SA/Wa 2606/12, wyrok WSA w Warszawie z 28 marca 2013 r., III SA/Wa 2498/12, wyrok WSA w Warszawie z 7 maja 2013 r., III SA/Wa 3072/12).

Zdaniem sądów administracyjnych w sytuacji, gdy dochód ze sprzedaży nieruchomości wywłaszczonej dekretem Bieruta uzyskuje spadkobierca jej pierwotnego właściciela, dochód taki może podlegać opodatkowaniu podatkiem PIT, jeśli sprzedaż takiej nieruchomości przez następców prawnych właściciela nastąpi przed upływem 5 lat od nabycia nieruchomości

ści, przez co rozumie się moment objęcia przez spadkobiercę prawa do dochodzenia zwrotu nieruchomości.

Data nabycia nieruchomości przez takiego spadkobiercę powinna być zatem data nabycia spadku, w skład którego wchodziły prawa i roszczenia związane z nieruchomością. Jeśli do nabycia spadku doszło przed 31 grudnia 2010 r., to dochód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości w 2016 r. nie będzie podlegał opodatkowaniu PIT.

Takie stanowisko znajduje też odzwierciedlenie w interpretacjach podatkowych wydawanych w indywidualnych sprawach podatników (np. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 17 kwietnia 2015 r., IPPB2/4511-142/15-6/PW, Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 27 marca 2015 r., IPPB4/415-1036/14-5/MS). Bez znaczenia z punktu widzenia art. 10 ust. 1 pkt. 8 lit. a – c ustawy o PIT jest w takim przypadku data nabycia przez spadkobiercę (czy też pierwotnego właściciela) prawa użytkowania wieczystego nieruchomości.

Odmienne kształtują się skutki podatkowe zbycia nieruchomości na gruncie ustawy o PIT, jeśli nieruchomość zbywa osoba, które nabyła roszczenie o ustanowienie prawa wieczystego użytkowania gruntu od pierwotnego właściciela lub jego spadkobiercy w drodze kupna lub darowizny. Wówczas istotna jest data nabycia prawa wieczystego użytkowania gruntu od m.st. Warszawy, w wyniku realizacji nabytego roszczenia, bez względu na datę nabycia samego roszczenia.

W orzecznictwie sądów administracyjnych, jak np. w wyroku NSA z 6 listopada 2015 r. (II FSK 2124/13) oraz szeregu innych orzeczeń, sądy – odwołując się także do zasad racjonalności i sprawiedliwości – prezentują

pogląd, że jeśli dla zbywcy nieruchomości objętej dekretem Bieruta jej nabycie nie stanowiło quasi-restytucji tej własności (np. w związku z tym, że zbywca nabył w drodze czynności cywilnoprawnej roszczenia wynikające z art.7 dekretu Bieruta), to wówczas za datę nabycia nieruchomości należy przyjąć datę jej nabycia (np. datę zawarcia umowy ustanawiającej prawo użytkowania wieczystego gruntu), a nie datę nabycia roszczeń od pierwotnych (wywłaszczonych) właścicieli lub ich następców prawnych. W takiej bowiem sytuacji podatnik zbywający nieruchomość nie utracił jej uprzednio na podstawie dekretu Bieruta ani bezpośrednio,

ani w sposób pośredni, na przykład przez to, że nieruchomość ta nie weszła w skład spadku. Tym samym sytuacja prawna, a w konsekwencji sytuacja podatkowa osoby, której oddano nieruchomość w użytkowanie wieczyste, w konsekwencji nabycia przez tę osobę roszczenia na podstawie umowy cywilnoprawnej, jest inna niż sytuacja podmiotu, dla którego analogiczne prawo stanowi restytucję, chociażby niepełną, stanu majątkowego uprzednio uszczuplonego na podstawie przepisów dekretu Bieruta.



Opodatkowanie odsetek od odszkodowania zasądzzonego od Skarbu Państwa

Aldona Leszczyńska-Mikulska

Odszkodowanie uzyskane od Skarbu Państwa jest zwolnione z podatku dochodowego od osób fizycznych. Czy zwolnienie to dotyczy również odsetek ustawowych zasądzonych prawomocnym wyrokiem sądu?

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (ustawa o PIT) w art. 21 ust. 1 pkt 3 zwalnia od podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) otrzymane odszkodowania lub zadośćuczynienia, jeżeli ich wysokość lub zasady ich ustalania wynikają wprost z przepisów odrębnych ustaw lub z przepisów wykonawczych wydawanych na podstawie tych ustaw. Natomiast przepis art. 21 ust. 1 pkt 3b tej samej ustawy zwalnia od podatku odszkodowania lub zadośćuczynienia otrzymane na podstawie wyroku lub ugody sądowej do wysokości określonej w tym wy-

roku lub tej ugodzie, z wyjątkiem odszkodowań lub zadośćuczynień:

- otrzymanych w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą,
- dotyczących korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono.

W sprawach dotyczących opodatkowania odszkodowań otrzymanych od Skarbu Państwa (np. za straty wywołane niemożliwością odzyskania od Skarbu Państwa gruntów przeznaczonych na podstawie tzw. dekretu Bieruta)

istnieje istotna wątpliwość, czy zwolnieniu od PIT na podstawie wskazanego art. 21 ust. 1 pkt. 3b ustawy o PIT podlegają również ustawowe odsetki zasądzone prawomocnym wyrokiem sądu powszechnego. Pytanie to jest istotne choćby z tego względu, że z uwagi na upływ czasu wysokość zasądzonych odsetek niejednokrotnie przewyższa wysokość przyznanego odszkodowania.

W postępowaniach odszkodowawczych dotyczących tzw. nieruchomości dekretowych odszkodowania przyznawane są, co do zasady, biorąc pod uwagę art. 160 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego, art. 417 i art. 361 § 1 Kodeksu cywilnego. Przepisy te nie określają w sposób arytmetyczny zasad ustalania odszkodowania (np. wysokości odszkodowania czy też sposobu jego obliczenia), lecz regulują zakres odpowiedzialności odszkodowawczej. Oznacza to, że sąd przyznaje odszkodowanie, biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności danej sprawy, w której doszło do powstania szkody. Zgodnie z art. 160 § 1 k.p.a. stronie, która poniosła szkodę na skutek wydania decyzji z naruszeniem art. 156 k.p.a. albo stwierdzenia nieważności takiej decyzji, służy roszczenie o odszkodowanie za poniesioną rzeczywistą szkodę. Wysokość odszkodowania jest ustalana przez sąd z uwzględnieniem m.in. wartości nieruchomości oraz długości okresu, przez który Skarb Państwa bezprawnie posiadał nieruchomość (grunt) przez lata od złożenia wniosku o ustanowienie prawa własności czasowej.

Po nowelizacji przepisów ustawy o PIT w 2003 r. (zmianie uległo wówczas brzmienie art. 21 ust. 1 pkt 3b ustawy) w orzecznictwie sądów administracyjnych zarysował się pogląd (zgodny z poglądem organów podatkowych), że o ile odszkodowania przyznane wyrokiem sądu korzystają ze zwolnienia

z opodatkowania (jeśli są to odszkodowania za poniesioną rzeczywistą szkodę, a nie za tzw. utracone korzyści, *lucrum cessans*), o tyle ustawowe odsetki od zasądzonego odszkodowania nie mogą być objęte tym samym zwolnieniem i podlegają opodatkowaniu PIT. Tak orzekł przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 12 listopada 2015 r. (III Sa/Wa 4022/14, nieprawomocny).

Orzeczenie to, jak wiele innych mu podobnych, jest zaskakujące o tyle, że ustawowe odsetki są obliczane od zasądzonego odszkodowania i stanowią integralną część rekompensaty zasądzonej od Skarbu Państwa. Odsetki nie powstałyby, gdyby nie istniało prawo do odszkodowania, a roszczenie o odsetki jest w sensie prawnym immamentnie związane z tym samym stanem faktycznym, z poniesieniem tej samej szkody, choć materialnoprawna podstawa ich naliczania jest inna (art. 481 k.c.). Innymi słowy, odsetki, które mają charakter akcesoryjny do odszkodowania zasadniczego, powinny korzystać ze zwolnienia od PIT, jeśli zwolnione z tego podatku jest odszkodowanie, od którego są naliczane.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w przytaczanym wyroku dokonał jednak odmiennej wykładni art. 21 ust. 1 pkt 3b ustawy o PIT. Powołując się na orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyrok z 24 stycznia 2008 r., II FSK 1629/06), sąd stwierdził, że nie ma żadnych podstaw, by treść pojęcia „utracone korzyści”, mającego utrwalone znaczenie w języku prawniczym, w sprawach podatkowych wyklądać odmienne. Odsetki należne w razie uchybienia przez dłużnika terminowi świadczenia pieniężnego (art. 481 § 1 k.c.) należy bowiem traktować jako wynagrodzenie za przedłużone i pozbawione podstaw prawnych korzystanie z cu-

dzego kapitału. Inaczej rzecz ujmując, jest to odszkodowanie za pozbawienie wierzyciela możliwości dysponowania kapitałem, a tym samym pozbawienie go spodziewanych z tego tytułu korzyści (np. przez korzystną lokatę). Odsetki zatem są kompensatą tego, że wierzyciel nie mógł z pieniędzy skorzystać wcześniej. Prowadzi to do konkluzji, że odsetki otrzymane na podstawie wyroku z tytułu opóźnienia dłużnika ze spełnieniem świadczenia pieniężnego (art. 481 § 1 k.c.) stanowią odszkodowanie dotyczące korzyści, które podatnik mógłby osiągnąć, gdyby mu szkody nie wyrządzono.

Kwestia odsetek otrzymanych na podstawie wyroku z tytułu opóźnienia dłużnika ze spełnieniem świadczenia pieniężnego była również przedmiotem analizy w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 sierpnia 2009 r. (II FSK 588/2008). Także w tym wyroku NSA wyraził pogląd, że odsetki otrzymane na podstawie wyroku z tytułu opóźnienia dłużnika ze spełnieniem świadczenia pieniężnego (art. 481 § 1 k.c.) 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 ustawy o PIT wyłącza ze zwolnienia podatkowego wskazane odszkodowania.

Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 20 grudnia 2012 r. (II FSK 1009/11), w przypadku szkody rzeczywistej (*damnum emergens*) odszkodowanie ma charakter restytucyjny, bowiem ma na celu przywrócenie stanu równowagi w majątku poszkodowanego, zakłóconego na skutek wyrządzenia

szkody. Z punktu widzenia stanu majątku poszkodowanego nie dochodzi w tym wypadku do powstania nadwyżki, lecz jedynie do wyrównania ubytku w tym majątku, spowodowanego szkodą. Co oczywiste, przysporzenie z tego tytułu uzyskane przez osobę poszkodowaną nie może podlegać opodatkowaniu. Inna sytuacja zachodzi natomiast w przypadku utraconych korzyści – gdyby podatnik je osiągnął, co do zasady, podlegałyby one opodatkowaniu. Objęcie zwolnieniem podatkowym odszkodowania z tytułu *lucrum cessans* prowadziłoby do uprzywilejowania podatników uzyskujących takie przychody względem innych podatników, a co za tym idzie godziłoby w konstytucyjną zasadę powszechności i równości opodatkowania.

Podsumowując, istnieje obecnie istotne ryzyko uznania przez organy podatkowe, a także sądy administracyjne, że choć w świetle prawa cywilnego odsetki od odszkodowania lub zadośćuczynienia zależą od zasadności roszczenia głównego, to stanowią odrębny przedmiot opodatkowania na gruncie przepisów ustawy o PIT. Co oznacza, że dopóki odsetki nie są wymienione wprost w art. 21 ustawy o PIT jako odrębna kategoria przychodów korzystających ze zwolnienia podatkowego, mogą one nie być uznane za zwolnione od podatku, nawet jeśli z takiego zwolnienia korzysta należność główna.

Omawiany problem podatkowy dotyczy nie tylko odsetek od odszkodowań przyznanych w sprawach reperywacyjnych, lecz ma także istotne znaczenie w innych postępowaniach, np. wywłaszczeniowych.



Co się odwlecze, to nie uciecze – czyli odnawialny obowiązek podatkowy przy spadkach i darowiznach

Tomasz Krzywański

Benjamin Franklin zwykł mawiać, że na tym świecie pewne są tylko śmierć i podatki. Dla spadkobierców to drugie często bywa konsekwencją pierwszego w związku z koniecznością uregulowania zobowiązań podatkowych. Ustawodawca zadbał o to, aby upływ czasu nie likwidował obowiązków podatkowych związanych ze spadkiem po osobie zmarłej nawet kilka dziesięcioleci wstecz. Obowiązki te mogą bowiem ulec odnowieniu wskutek pewnych zdarzeń przewidzianych w ustawie.

W Polsce, podobnie jak w wielu innych krajach, obowiązuje podatek od spadków i darowizn. Obowiązek jego zapłaty spoczywa każdorazowo na nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych – w szczególności na spadkobiercach, zapisobiercach (z tytułu testamentowego zapisu zwykłego i windykacyjnego), osobach uprawnionych do zachowku, obdarowanych oraz na innych podmiotach szczegółowo określonych w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn.

Jakie skutki rodzi powstanie obowiązku podatkowego?

Z perspektywy podatników kluczowe jest prawidłowe określenie momentu powstania obowiązku podatkowego, czyli zdarzenia, z którego zaistnieniem ustawa wiąże nieskonkretyzowaną jeszcze powinność przymusowego świadczenia pieniężnego (może ona później ulec przekształceniu w zindywidualizowane, skierowane do konkretnego podatnika zobowiązanie podatkowe). Od tej chwili liczy się bowiem miesięczny termin na złożenie zeznania podatkowego, na podstawie któ-

rego organ podatkowy ustala w drodze decyzji wysokość zobowiązania podatkowego. Podatnicy zaliczani do tzw. I grupy podatkowej, czyli np. małżonek, dzieci, rodzice czy rodzeństwo, będą w ogóle zwolnieni z podatku, jeżeli zgłoszą naczelnikowi urzędu skarbowego fakt nabycia w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego. W przypadku nabycia w drodze dziedziczenia będzie to 6 miesięcy od dnia uprawnomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, lub od dnia zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia lub europejskiego poświadczenia dziedziczenia.

Co istotne, moment powstania tego obowiązku jest również kluczowy dla ustalenia, czy roszczenia z tytułu nieuregulowanych podatków uległy przedawnieniu. Organ podatkowy ma pięć lat (od momentu powstania obowiązku podatkowego) na wydanie i doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Po upływie tego terminu podatnik przestaje być obowiązany do zapłaty ustalonego w decyzji podatku.

Jak określić moment powstania obowiązku podatkowego?

Ustawa o podatku od spadków i darowizn w art. 6 ust. 1 wymienia szereg różnych zdarzeń skutkujących powstaniem obowiązku podatkowego. Przykładowo dla spadkobierców powstaje on z chwilą przyjęcia spadku, dla uprawnionych z tytułu zachowku – z chwilą zaspokojenia ich roszczenia, zaś dla obdarowanych z tytułu darowizny – z chwilą złożenia przez darczyńcę oświadczenia w formie aktu notarialnego (wtedy wszystkie formalności podatkowe regulowane są za pośrednictwem notariusza). Jeśli umowa darowizny została zawarta bez zachowania formy aktu notarialnego, obowiązek ten powstaje z chwilą spełnienia przez darczyńcę przyrzeczonego świadczenia.

Przepis art. 6 ust. 4 ustawy wskazuje jednak, że jeżeli nabycie nie zostało zgłoszone do opodatkowania właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, a następnie zostało stwierdzone pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma. Pismami stwierdzającymi nabycie są w szczególności prawomocne orzeczenia sądów stwierdzające nabycie spadku i zarejestrowane akty notarialne poświadczające dziedziczenie. Mogą to być jednak również prawomocne orzeczenia sądu odnoszące się np. do wykonania umowy darowizny czy spełnienia roszczenia o zachówek.

Innymi słowy, przepis ten może spowodować „odnowienie” obowiązku podatkowego nawet wiele lat po tym, jak pierwotny obowiązek podatkowy uległ przedawnieniu.

Przykład: *Anna w 1990 r. nabyła spadek po mężu Janie, jednak postępowanie spadkowe nie zostało do tej pory przeprowadzone. Ze względu na planowane inwestycje na odziedziczonej nieruchomości i konieczność zaktualizowania treści księgi wieczystej Anna rozważa złożenie wniosku o stwierdzenie*

nabycia spadku. Pomimo że od śmierci Jana minęło 26 lat, wraz z uprawomocnieniem się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku powstanie obowiązek podatkowy. Anna będzie musiała złożyć zeznanie podatkowe w terminie miesiąca od uprawomocnienia się tego orzeczenia, a następnie zapłacić podatek wskazany w decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Co istotne, wskazany wyżej art. 6. ust. 4 ustawy stanowi, że w przypadku niezgłoszenia spadku do opodatkowania obowiązek podatkowy powstaje również z chwilą powołania się przez spadkobiercę przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia. Ma to zwłaszcza miejsce w sytuacji, gdy spadkobierca planuje sprzedać odziedziczoną nieruchomość. Do zawarcia umowy sprzedaży w formie aktu notarialnego konieczne jest wtedy przedstawienie zaświadczenia wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego potwierdzającego, że nabycie jest zwolnione z podatku, że należny podatek został zapłacony albo że zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek przedawnienia. W celu uzyskania takiego zaświadczenia niezbędne jest zaś wskazanie podstawy nabycia nieruchomości, co automatycznie skutkować będzie odnowieniem obowiązku podatkowego.

Przykład: *Postanowienie sądu stwierdzające nabycie spadku po Marku przez Ewę uprawomocniło się w 2009 r. Ewa nie zgłosiła i nie rozliczyła wtedy podatku od spadków i darowizn. Obecnie Ewa planuje sprzedać odziedziczoną nieruchomość, w związku z czym wystąpiła do naczelnika urzędu skarbowego o wydanie odpowiedniego zaświadczenia. Pomimo że od uprawomocnienia się orzeczenia sądu z 2009 r. minęło ponad 5 lat i prawo do wydania przez organ podatkowy na tej podstawie decyzji ustalającej wysokość podatku się przedawniło, „odnowieniu” uległ sam obowiązek podatkowy wskutek powołania się przez Ewę na fakt nabycia. Ewa będzie*

więc ponownie zobowiązana do złożenia deklaracji podatkowej i rozliczenia podatku wskutek wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Warto odnotować, że gdyby Ewa nie wystąpiła do organu podatkowego o wydanie zaświadczenia, obowiązek ten najprawdopodobniej by się dla niej nie odnowił (chyba że przeprowadzona zostałaby kontrola skarbową). Przeszedłby on jednak na jej spadkobierców i mógłby rodzić powstanie obowiązku podatkowego, gdyby to oni chcieli sprzedać odziedziczoną nieruchomość.

Spadki odziedziczone przed 1 stycznia 2007 r.

Z początkiem 2007 r. weszła w życie nowelizacja ustawy o podatku od spadków i darowizn, na mocy której zmieniono art. 6 ust. 4, zastępując go treścią opisaną powyżej. Wcześniej „odnowienie” obowiązku podatkowego na skutek powołania się przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia dotyczyło wyłącznie darowizn. Od 1 stycznia 2007 r. przepis ten objął wszelkie inne rodzaje nabycia własności rzeczy i praw majątkowych.

W obliczu tej zmiany kluczowe znaczenie mają przepisy przejściowe zawarte w ustawie wprowadzającej omawianą nowelizację (ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych). Przepis art. 3 ust. 1 ustawy nowelizującej stanowi bowiem, iż co do zasady do nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem jej wejścia w życie, stosuje się przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie nowelizacji.

Ustawa o podatku od spadków i darowizn nie definiuje jednak, kiedy dochodzi do „nabycia” praw majątkowych; określa ona jedynie moment powstania obowiązku podatkowego. Zgodnie zaś z art. 925 Kodeksu cywilnego spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku, tj. z chwilą śmierci spadkodawcy. Jeżeli więc spadek otwarto przed 1 stycznia 2007 r., to stosuje się przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn w jej dotychczasowym brzmieniu.

Przykład: *Spadek po Kazimierzcu, zmarłym w 1985 r. odziedziczyło dwóch synów. Nie zgłosili oni faktu nabycia spadku ani w 1985 r., ani w 2008 r., kiedy przeprowadzili postępowanie spadkowe. Obecnie planują sprzedać nieruchomość, więc wystąpili do naczelnika urzędu skarbowego o wydanie odpowiedniego zaświadczenia. Naczelnik wyda zaświadczenie, wskazując, że zobowiązanie podatkowe wygasło. Obowiązek podatkowy „nie odnowi się”, bowiem zastosowanie znajdą przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn sprzed nowelizacji.*

Trzeba również pamiętać, że w przypadku spadków nabytych przed 1 stycznia 2007 r. nie można skorzystać ze zwolnienia dla osób bliskich, które wprowadzone zostało dopiero we wspomnianej nowelizacji. Dla oceny możliwości zastosowania zwolnienia znaczenie ma sam fakt nabycia własności lub prawa majątkowego. W przypadku spadków będzie to chwila śmierci spadkodawcy. Natomiast moment powstania obowiązku podatkowego czy jego odnowienia nie będzie miał w tym przypadku znaczenia. Stąd jeżeli spadkodawca zmarł przed 1 stycznia 2007 r., a samo stwierdzenie nabycia spadku nastąpiło już po tej dacie, to spadkobierca obowiązany będzie do zapłaty podatku.



Opodatkowanie starych spadków – dylemat na dużą skalę

Tomasz Piejak, Tomasz Krzywański

W orzecznictwie panuje rozbieżność co do tego, czy przy ustalaniu wysokości podatku od spadków przyjmuje się stawki procentowe obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego, czy w dniu wydania przez organ podatkowy decyzji ustalającej wysokość podatku.

Stare spadki, tj. spadki nabyte przed laty, często pod rządami już nieobowiązujących przepisów podatkowych, co do zasady podlegają opodatkowaniu podatkiem od spadków na podstawie przepisów obowiązujących w dniu powstania obowiązku podatkowego. Ustalenie właściwych przepisów jest szczególnie istotne w sprawach repriwatyzyjnych, które obecnie toczą się głównie z udziałem następców prawnych dawnych właścicieli nieruchomości przejętych po II wojnie światowej przez Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. W takich sprawach w skład spadków wchodzi nieruchomości lub różnego rodzaju roszczenia o znacznej wartości, w związku z czym zastosowanie przepisów innych niż obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego może powodować duże różnice w wysokości podatku do zapłaty.

Przepis art. 15 ust. 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn wskazuje, że przy ustalaniu wysokości podatku przyjmuje się kwoty wolne od podatku oraz skale podatkowe określone w ust. 1 tego artykułu, obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego, z zastrzeżeniem ust. 4, przewidującego opodatkowanie naby-

cia w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy sankcyjną stawką 20%.

Zgodnie z przepisem art. 6 ustawy obowiązek podatkowy w przypadku dziedziczenia powstaje z chwilą przyjęcia spadku, które, w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego, następuje bądź w chwili złożenia przez spadkobiercę oświadczenia o przyjęciu spadku, bądź po upływie sześciu miesięcy od dnia powzięcia przez spadkobiercę wiadomości o nabyciu spadku (o śmierci spadkodawcy). Jeżeli nabycie spadku, po złożeniu oświadczenia o jego przyjęciu bądź upływie terminu na złożenie takiego oświadczenia, nie zostało zgłoszone do opodatkowania właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma stwierdzającego nabycie spadku. Za takie pismo uznaje się w szczególności prawomocne orzeczenie sądu stwierdzające nabycie spadku i zarejestrowany akt notarialny poświadczający dziedziczenie. Jeśli spadek nie zostanie zgłoszony do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje również z chwilą powołania się przez spadkobiercę przed organem podatkowym lub organem kontroli skarbowej na fakt nabycia.

Skala podatkowa a stawka procentowa

Zgodnie z przepisem art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn podatek oblicza się od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku, według skal umieszczonych w poniższej tabeli,

zawierającej przedziały kwotowe (progi podatkowe) i stawki procentowe dla określonych grup podatkowych.

Kwoty nadwyżki w zł		Podatek wynosi
ponad	do	
od nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej		
	10 278	3%
10 278	20 556	308 zł 30 gr i 5% nadwyżki ponad 10 278 zł
20 556		822 zł 20 gr i 7% nadwyżki ponad 20 556 zł
od nabywców zaliczonych do II grupy podatkowej		
	10 278	7%
10 278	20 556	719 zł 50 gr i 9% od nadwyżki ponad 10 278 zł
20 556		1644 zł 50 gr i 12% od nadwyżki ponad 20 556 zł
od nabywców zaliczonych do III grupy podatkowej		
	10 278	12%
10 278	20 556	1233 zł 40 gr i 16% od nadwyżki ponad 10 278 zł
20 556		2877 zł 90 gr i 20% od nadwyżki ponad 20 556 zł

Wspomniany już przepis art. 15 ust. 3 ustawy odwołuje się do skal podatkowych obowiązujących w chwili powstania obowiązku podatkowego. Z orzecznictwa nie wynika jednak jednoznacznie, czy pojęcie „skala podatkowa” obejmuje zarówno przedziały kwotowe (progi podatkowe), jak i stawki procentowe umieszczone w powyższej tabeli. Rozstrzygnięcie tego dylematu ma kluczowe znaczenie. Od odpowiedzi na to pytanie zależy bowiem, jakie przepisy organ podatkowy uwzględni, wydając decyzję ustalającą wysokość podatku do zapłaty.

Sądy administracyjne w części orzeczeń prezentują stanowisko, zgodnie z którym na skale podatkowe przewidziane w przepisie art. 15 ust. 1 ustawy składają się dwa elementy:

- przedziały kwotowe (progi podatkowe)
- stawki procentowe mające zastosowanie do kwot w poszczególnych przedziałach.

Sądy te wskazują jednocześnie, że przepisy obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego uwzględnia się wyłącznie w odniesieniu do przedziałów kwotowych (progów podatkowych). Stawki procentowe

należy natomiast stosować w wysokości obowiązującej w dniu wymiaru podatku przez organ podatkowy – czyli w dniu, w którym naczelnik urzędu skarbowego wydaje decyzję ustalającą wysokość podatku do zapłaty. Innymi słowy, część sądów administracyjnych stoi na stanowisku, że zawarte w przepisie art. 15 ust. 3 ustawy odesłanie do przepisów obowiązujących w dniu powstania obowiązku podatkowego nie obejmuje określonych w ust. 1 tego artykułu stawek procentowych. Główny argument sądów za tym stanowiskiem opiera się na tym, że decyzje ustalające zobowiązania w podatku od spadków mają charakter konstytutywny. Oznacza to, że organ dopiero w decyzji ustala kwotę podatku do zapłaty. W związku z tym ma on, zdaniem sądów, obowiązek rozstrzygania spraw na podstawie przepisów obowiązujących w dniu wymiaru podatku (wydania decyzji).

W orzecznictwie spotyka się jednak również poglądy przeciwne. Część sądów administracyjnych stoi na stanowisku, że treść art. 15 ust. 3 ustawy nie upoważnia do dokonania w tabeli podziału na wskazane wcześniej dwa elementy rządzące się odmiennymi, tj. obowiązującymi w różnych okresach, reżimami prawnymi. Zdaniem tych sądów zawartość tabeli należy w całości traktować jako skalę podatkową. Funkcją przepisu art. 15 ust. 1 ustawy, jako całości, jest obliczenie podatku. Dla dokonania obliczenia niezbędne jest zastosowanie obydwu elementów skali podatkowej, a więc kwoty nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku (przedziału kwotowego) oraz stawki procentowej. Wskazuje się również na techniczną niespójność kwestionowanej koncepcji, gdyż

w rzeczywistości prowadzi ona do zastosowania w całości prawa obowiązującego w dniu wymiaru podatku (wydania decyzji). Samo bowiem zastosowanie przedziałów kwotowych, zdaniem części sądów, nie wnosi niczego do obliczenia podatku. Na zasadność drugiego stanowiska wskazuje ponadto rozumienie pojęcia „skala podatkowa” w doktrynie. Przez skalę podatkową rozumie się bowiem zestawienie stawek procentowych z kolejnymi przedziałami podstawy opodatkowania.

Podsumowanie

Omówione rozbieżności w orzecznictwie nie doczekały się do tej pory ujednolicenia. Zdaniem przedstawicieli doktryny analiza językowa przepisu art. 15 ust. 3 ustawy prowadzi do wniosku, że pojęcie skali podatkowej obejmuje zarówno kwotę nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od podatku (przedział kwotowy), jak i stawki procentowe. Na zasadność takiego poglądu zdaje się wskazywać również najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych, zgodnie z którym użycie w przepisie art. 15 ust. 3 ustawy określenia „z zastrzeżeniem ust. 4”, odnoszącego się do opodatkowania nabycia w drodze darowizny lub polecenia darczyńcy sankcyjną stawką 20%, oznacza, że ust. 3 w istocie obejmuje stawki procentowe, gdyż w ust. 4 mowa jest wyłącznie o odmienniej, sankcyjnej stawce procentowej. Bardziej przekonujący wydaje się więc pogląd, że przy ustalaniu wysokości podatku od spadków nabytych przed laty należy stosować przepisy obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego.



Koszty podatkowe odziedziczenia zabytku

Aldona Leszczyńska-Mikulska, Jagoda Dobrucka

Ustawa o podatku od spadków i darowizn przewiduje specjalne zwolnienia dla osób dziedziczących zabytki, które nie mogą skorzystać ze zwolnienia w podatku od spadków przewidzianego dla spadków odziedziczonych po osobach najbliższych. Jednak nie każdy spadkobierca wiekowej kamienicy, chippendale’a lub biedermeiera będzie zwolniony od podatku.

NIERUCHOMOŚCI

Nabycie w drodze spadku zabytkowej nieruchomości może być zwolnione od podatku spadkowego. Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. d ustawy o podatku od spadków i darowizn zwalnia się od podatku nabycie w drodze spadku lub zapisu windykacyjnego przez osoby zaliczone do I i II grupy podatkowej zabytków nieruchomych wpisanych do rejestru zabytków, jeżeli nabywca zabezpiecza je i konserwuje zgodnie z obowiązującymi przepisami. Żadnych wątpliwości nie budzi jedynie krąg osób mogących skorzystać ze zwolnienia.

Zgodnie z art. 14 ust. 3 ustawy o podatku od spadków i darowizn do I grupy podatkowej zalicza się małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów. Natomiast w II grupie znajdują się zstępni rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępni i małżonkowie pasierbów, małżonkowie rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonkowie rodzeństwa małżonków, małżonkowie innych zstępnych. Inni spadkobiercy zaliczają się do III grupy podatkowej i nie są objęci zwolnieniem. Reszta przesłanek z art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. d wzbudza jednak więcej wątpliwości.

Czy zwolnione od podatku spadkowego są również nieruchomości wpisane do ewidencji zabytków?

Linia orzecznicza dotycząca wpisu nieruchomości do rejestru zabytków jako przesłanki zwolnienia od podatku od spadków jest jednolita. Zwolnienie obejmuje jedynie dziedziczenie zabytków nieruchomych wpisanych w dniu nabycia spadku do rejestru zabytków tworzonego przez Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków, a nie do ewidencji konserwatorskiej (por. wyrok NSA z 14 lipca 1992 r., SA/Kr 830/92). Co więcej, do rejestru zabytków wpisana musi być sama nieruchomość – nie wystarcza wpis założenia urbanistyczno-architektonicznego, którego nieruchomość jest elementem (por. wyrok NSA z 27 stycznia 1994 r., SA/Po 1559/93).

Enigmatyczne przesłanki zastosowania zwolnienia

Nabycie nieruchomości wpisanej do rejestru zabytków będzie zwolnione od podatku od spadków, jeżeli nabywca zabezpiecza i konserwuje nieruchomość zgodnie z obowiązującymi przepisami.

W orzecnictwie sądów administracyjnych ani doktrynie nie wypracowano jednak niestety

jednolitego poglądu, na czym powinno polegać działanie spadkobiercy nieruchomości, aby mógł on wykazać dla celów podatku od spadków, że zabezpiecza i konserwuje nieruchomość zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Sądy administracyjne w nielicznych wyrokach dotyczących tego zagadnienia odwołują się do art. 5 ustawy z 23 lipca 2003 r. o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami. Z przepisów tej ustawy wynika, że opieka nad zabytkiem sprawowana przez jego właściciela lub posiadacza polega w szczególności na zapewnieniu warunków: naukowego badania i dokumentowania zabytku, prowadzenia prac konserwatorskich, restauratorskich i robót budowlanych przy zabytku, zabezpieczenia i utrzymania zabytku oraz jego otoczenia w jak najlepszym stanie, korzystania z zabytku w sposób zapewniający trwałe zachowanie jego wartości, popularyzowania i upowszechniania wiedzy o zabytku oraz jego znaczenia dla historii i kultury. Natomiast zgodnie z art. 28 ustawy o ochronie zabytków i opiece nad zabytkami właściciel lub posiadacz zabytku wpisanego do rejestru lub zabytku znajdującego się w wojewódzkiej ewidencji zabytków zawiadamia Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków o: uszkodzeniu, zniszczeniu, zaginięciu lub kradzieży zabytku, niezwłocznie po powzięciu wiadomości o wystąpieniu zdarzenia, zagrożeniu dla zabytku, niezwłocznie po powzięciu wiadomości o wystąpieniu zagrożenia, zmianie miejsca przechowania zabytku ruchomego w terminie miesiąca od dnia nastąpienia tej zmiany, zmianach dotyczących stanu prawnego zabytku, nie później niż w terminie miesiąca od dnia ich wystąpienia lub powzięcia o nich wiadomości. Aby skorzystać ze zwolnienia, spadkobierca powinien zatem być w stanie wykazać, że sam (względnie z innymi współwłaścicielami) podejmował działania noszące

znamiona zachowania lub konserwacji zabytkowej substancji (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 27 kwietnia 2011 r., I SA/Kr 256/11). Nie jest wprawdzie zupełnie jasne, czy działania te muszą mieć wymiar materialny, taki jak pokrywanie kosztów remontów z własnych środków, czy też chodzi o każde zachowanie spadkobiercy mające na celu ochronę i konserwację zabytku, np. podejmowanie starań w celu pozyskania od innych podmiotów środków na renowację budynku lub działania w celu zapobieżenia dewastacji zabytku (por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 4 kwietnia 2012 r., I SA/Kr 126/12). Naczelny Sąd Administracyjny w orzeczeniu z 4 czerwca 2013 r. (II FSK 1990/11) podkreślił, że ubiegający się o zwolnienie od podatku od spadków i darowizn na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. d ustawy o podatku od spadków i darowizn powinien wykazać i przedstawić dowody świadczące o tym, że w sposób ciągły i systematyczny podejmował działania służące zabezpieczeniu i konserwacji zabytku, ponieważ zwolnienie ma na celu udzielenie pomocy właścicielowi zabytkowej nieruchomości w jej utrzymaniu.

Pozornie prostym rozwiązaniem wydaje się wystąpienie przez spadkobierców do Wojewódzkiego Konserwatora Zabytków z wnioskiem o wydanie zaświadczenia, że budynek jest utrzymywany zgodnie z wymogami i zaleceniami konserwatorskimi. Warto również zachować ścisłą współpracę z konserwatorem podczas wszelkich remontów i renowacji budynku. Może zdarzyć się bowiem, że prace prowadzone samowolnie (a więc bez zezwolenia konserwatora) spowodują naruszenie zabytkowej substancji budynku, co zniweczy szanse na uzyskanie zaświadczenia o utrzymaniu budynku zgodnie z wymogami i zaleceniami konserwatorskimi. Co więcej, nawet

jeśli konserwator zaświadczy, że samowolne prace budowlane lub remontowe nie spowodowały naruszenia zabytkowej substancji, a nieruchomość jest utrzymywana w dobrym stanie technicznym, organ podatkowy może nie uznać takiego zaświadczenia za równoznaczne zapewnieniu o „zabezpieczeniu i konserwacji nieruchomości zgodnie z obowiązującymi przepisami”. Tak orzekł na przykład Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (I SA/Kr 256/11).

Uzyskanie zwolnienia na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku od spadków i darowizn bywa jednak bardzo skomplikowane lub praktycznie niemożliwe. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdy ze względu na krótki czas pomiędzy dniem powstania obowiązku podatkowego (np. przyjęciem spadku) a dniem złożenia zeznania podatkowego (jeden miesiąc) spadkobiercy nie mają faktycznych możliwości, aby udokumentować należycie, że zabezpieczają i konserwują nieruchomość zgodnie z obowiązującymi przepisami. Niejednokrotnie spadkobiercy wchodzi w posiadanie zabytkowych nieruchomości dopiero po wielu latach od nabycia lub przyjęcia spadku, a więc nie mają wpływu na remont czy modernizację zabytkowej nieruchomości. Spadkobiercy nieruchomości powinni zatem, o ile to tylko możliwe, zastanowić się nad skutkami podatkowymi dziedziczenia zabytkowej nieruchomości jeszcze przed przyjęciem spadku, tak aby zwiększyć swoje szanse na skorzystanie ze zwolnienia w podatku od spadków.

RUCHOMOŚCI

Zgodnie z art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. c ustawy o podatku od spadków i darowizn od podatku zwolnione jest nabycie w drodze spadku

lub zapisu windykacyjnego zabytków ruchomych i kolekcji wpisanych do rejestru zabytków, a także zabytków użyczonych muzeum w celach naukowych lub wystawienniczych na okres nie krótszy niż 2 lata. Zwolnienie od podatku przy dziedziczeniu zabytkowych ruchomości nie budzi więc wątpliwości, o ile są one wpisane do rejestru zabytków. Inaczej niż w przypadku nieruchomości, nie trzeba należeć do I ani II grupy podatkowej, aby korzystać ze zwolnienia. Co jednak, jeśli ruchomość nie figuruje w rejestrze, a użyczenie jej muzeum na okres co najmniej dwóch lat nie jest możliwe? Spadkobierca z I i II grupy podatkowej, który razem z mieszkaniem odziedziczył zabytkowe meble albo inne przedmioty stanowiące wyposażenie lokalu, nie musi płacić od nich podatku spadkowego. Jeżeli w skład wyposażenia mieszkania wchodzi meble zabytkowe, stosuje się omówioną powyżej zasadę dotyczącą dziedziczenia zabytków ruchomych i kolekcji. Nawet jeśli meble są w mieszkaniu wyłącznie składowane i nie stanowią jego wyposażenia użytkowego, powinny zostać objęte zwolnieniem z art. 4 ust. 1 pkt 9 lit. a. Wskazuje na to wyrok WSA w Warszawie z 3 września 2008 r. (VIII SA/Wa 153/08).

Orzecznictwo i doktryna ciągle doprecyzowują znaczenie przesłanek zwolnienia z opodatkowania odziedziczonych zabytków. W dotychczas wydanych wyrokach dotyczących zabytkowych ruchomości można dostrzec tendencję do rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, podczas gdy zwolnienie od opodatkowania zabytkowych nieruchomości jest ciągle interpretowane bardzo wąsko.

Autorzy



Aldona Leszczyńska-Mikulska jest radcą prawnym i doradcą podatkowym w praktyce podatkowej. Odpowiada za doradztwo dla klientów indywidualnych i inwestorów prywatnych. Zajmuje się bieżącym doradztwem podatkowym obejmującym podatki dochodowe, podatki transakcyjne i międzynarodowe prawo podatkowe, w tym związane z zarządzaniem aktywami, ich zbywaniem, dokonywaniem inwestycji oraz restrukturyzacją inwestycji i majątku. Doradza także w sprawach prawnych związanych z rozporządzaniem majątkiem na wypadek śmierci (m.in. planowanie spadkowe i zagadnienia prawne związane z planowaniem zmiany pokoleniowej w firmach rodzinnych) oraz w sprawach majątkowych małżeńskich (m.in. projekty umów między małżonkami). Reprezentuje klientów w postępowaniach sądowych w kwestiach podatkowych oraz w postępowaniach podatkowych przed organami administracji państwowej.

E-mail: aldona.leszczyńska-mikulska@wardynski.com.pl



Tomasz Krzywański jest aplikantem adwokackim w praktyce podatkowej oraz w praktyce doradztwa dla klientów indywidualnych. Zajmuje się kwestiami optymalizacji podatkowej i planowaniem majątkowym. Obsługuje klientów w sprawach związanych z sukcesją i spadkobranie w aspekcie krajowym i międzynarodowym. Prowadzi bieżącą obsługę prawną i podatkową klientów indywidualnych związaną z ochroną, zarządzaniem i inwestowaniem ich majątku. Doradzał m.in. przy projektach struktur majątkowych z wykorzystaniem zagranicznych fundacji prywatnych i konstrukcji powierniczych, a także przy restrukturyzacji firm rodzinnych. Świadczy również pomoc prawną w małżeńskich sporach sądowych i w zakresie konfliktów pomiędzy spadkobiercami. Pomaga klientom w procedurze potwierdzania, uznania i nadawania polskiego obywatelstwa.

E-mail: tomasz.krzywanski@wardynski.com.pl



Tomasz Piejak jest członkiem praktyki doradztwa dla klientów indywidualnych. Studiuje na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego. Ukończył studia europejskie w Centrum Europejskim Uniwersytetu Warszawskiego oraz Szkołę Prawa Włoskiego i Europejskiego współorganizowaną przez Wydział Prawa Uniwersytetu w Katanii. Studiował także na Uniwersytecie La Sapienza w Rzymie w ramach programu LLP Erasmus.

E-mail: tomasz.piejak@wardynski.com.pl

Praktyka doradztwa dla klientów indywidualnych

Dzięki wiedzy i doświadczeniu w zakresie polskiego i międzynarodowego prawa podatkowego, międzynarodowego prawa prywatnego oraz prawa rodzinnego i spadkowego od lat dostarczamy klientom efektywne rozwiązania związane z zarządzaniem majątkiem prywatnym i rodzinnym, inwestycjami oraz planowaniem majątkowym, a także sukcesją przedsiębiorstwa.

Świadczymy usługi wieloaspektowego doradztwa prawnego oraz podatkowego dla osób fizycznych w zakresie ich majątkowej sytuacji osobistej i rodzinnej.

Nasze doświadczenie obejmuje:

- doradztwo podatkowe i prawne w zakresie międzynarodowego planowania majątkowego (w tym optymalizacja podatkowa);
- planowanie majątkowe i spadkowe (umowy na wypadek śmierci, fundacje rodzinne, trusty itp.);
- doradztwo prawne dotyczące sukcesji majątku prywatnego i biznesu (prawo rodzinne, prawo spadkowe, prawo korporacyjne);
- doradztwo podatkowe i prawne dotyczące finansowania inwestycji, w tym w nieruchomości i dobra luksusowe;
- doradztwo prawne dotyczące dzieł sztuki;

- relokację osób i majątku w związku ze zmianą miejsca zamieszkania lub obywatelstwa;
- doradztwo prawne dotyczące obywatelstwa polskiego, w tym nadawania, uznawania i zrzekania się obywatelstwa;
- doradztwo w zakresie programów nabywania akcji / opcji lub innych systemów motywacyjnych;
- doradztwo w zakresie obowiązków sprawozdawczych dotyczących majątku.

Naszym klientom proponujemy rozwiązania bezpieczne, uwzględniając zmiany zachodzące w europejskiej oraz światowej praktyce doradztwa. Zapewniamy najwyższy stopień dyskrecji i poufności oraz anonimowości klienta w ramach struktury kancelarii. Tworząc indywidualne rozwiązania dla klientów, korzystamy ze wsparcia zaopiniowanych renomowanych firm prawnych oraz firm z sektora bankowości prywatnej w kraju i za granicą. Ścisłe współpracujemy z doradcami klienta w zarządzaniu majątkiem. Szczególną wagę przywiązujemy jednak do tego, aby nasze doradztwo było kompleksowe oraz aby budowało relację z klientem i strategię doradztwa na lata.



O kancelarii

Kancelaria Wardyński i Wspólnicy została założona w 1988 roku. Czerpiemy z najlepszych tradycji kancelarii adwokackich w Polsce. Skupiamy się na biznesowych potrzebach naszych klientów, pomagając im znaleźć skuteczne i praktyczne rozwiązanie najtrudniejszych problemów prawnych.

Firma jest szczególnie ceniona przez klientów i konkurencję za swoje usługi w dziedzinie sporów, transakcji, własności intelektualnej, nieruchomości i reprivatyzacji.

Obecnie w firmie jest ponad 100 prawników świadczących obsługę prawną w języku polskim, angielskim, francuskim, niemieckim, hiszpańskim, rosyjskim, czeskim i koreańskim. Nasze biura znajdują się w Warszawie, Krakowie, Poznaniu i Wrocławiu.

Klientom doradzamy w następujących dziedzinach: bankowość i finansowanie projektów, *compliance*, dochodzenie trudnych wierzytelności, doradztwo dla klientów indywidualnych, fuzje i przejęcia, infrastruktura, instytucje finansowe, kontrakty w obrocie profesjonalnym, *life science*, nieruchomości i inwe-

stycje budowlane, nowe technologie, obsługa klientów z sektora rolnictwa, obsługa korporacyjna, ochrona danych osobowych, ochrona zdrowia, outsourcing, podatki, pomoc publiczna, postępowania sądowe i arbitrażowe, prawo energetyczne, prawo europejskie, prawo karne, prawo konkurencji, prawo lotnicze, prawo ochrony środowiska, prawo pracy, prawo sportowe, prawo upadłościowe, *private equity*, reprivatyzacja, restrukturyzacja, rynki kapitałowe, sprzedaż detaliczna i sieci sprzedaży, transport, ubezpieczenia, usługi płatnicze, własność intelektualna, zamówienia publiczne i partnerstwo publiczno-prywatne.

Dzielimy się wiedzą i doświadczeniem za pośrednictwem portalu dla prawników i przedsiębiorców (www.codozasady.pl), firmowego Rocznika, a także publikacji z serii „Prawo w praktyce”. Jesteśmy też wydawcą pierwszej polskojęzycznej aplikacji o tematyce prawnej na urządzenia mobilne (Wardyński+). Aplikację można pobrać nieodpłatnie w App Store i Google Play.

www.wardynski.com.pl

www.codozasady.pl

Wardyński+

Wardyński i Wspólnicy
Al. Ujazdowskie 10
00-478 Warszawa

Tel.: 22 437 82 00, 22 537 82 00
Faks: 22 437 82 01, 22 537 82 01

E-mail: warsaw@wardynski.com.pl ●