

PAWEŁ MAJKA

Uniwersytet Rzeszowski

pmajka@ur.edu.pl

ORCID: 0000-0003-4315-4133

JACEK WANTOCH-REKOWSKI

Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

rekowski@umk.pl

ORCID: 0000-0002-1606-7790

O przyczynach i skutkach szerszego ujęcia „zstępnych” oraz „wstępnych” w ustawie o podatku od spadków i darowizn

On the causes and effects of a broad interpretation of the concepts of “descendants” and “ascendants” in the Inheritance and Donation Tax Act

Streszczenie. Jednym z kluczowych elementów podatku od spadków i darowizn, od którego uzależniona jest wysokość kwoty wolnej od podatku i stawek podatkowych, a także zwolnienia oraz ulgi podatkowe, jest ustalenie przynależności podatnika oraz osoby, od której lub po której nastąpiło nabycie rzeczy i praw majątkowych, do jednej z trzech grup podatkowych. Zaliczenie do grupy podatkowej następuje według osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której lub po

której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. Od 27 października 2020 r. zaczął obowiązywać art. 14 ust. 4a dodany do ustawy o podatku od spadków i darowizn, zgodnie z którym za zstępnych w rozumieniu ustawy uważa się również osoby, które przebywają lub przebywały w rodzinie zastępczej, w rodzinnym domu dziecka, w placówce opiekuńczo-wychowawczej lub w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej, a za wstępnych także odpowiednio osoby tworzące rodzinę zastępczą, prowadzące rodzinny dom dziecka lub pracujące z dziećmi w placówce opiekuńczo-wychowawczej lub w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej. Celem tej zmiany było niewątpliwie dobro dziecka i dobro rodziny. Jednak ta korzystna społecznie zmiana spowodowała też skutki finansowe dla gmin, dla których podatek od spadków i darowizn jest jednym z dochodów własnych. W wyniku nowelizacji ustawy niewątpliwie zmniejszą się dochody gmin z tytułu podatku od spadków i darowizn.

Słowa kluczowe: podatek od spadków i darowizn; grupy podatkowe; wstępni; zstępni; finanse gminy.

Abstract. A determination of the affiliation to one of the three tax groups of the taxpayer and the person from whom the acquisition of goods and property rights took place is one of the key elements of inheritance and donation tax, on which the amount of the tax-free amount and tax rates, as well as tax exemptions and reliefs depend on. The classification into the tax group is made according to the personal relation between the acquirer and the person from whom the goods and property rights were acquired. On 27 October 2020 Article 14(4a) – which had been added to the Inheritance and Donation Tax Act – came into effect. According to this law, persons who are or have been in a foster family, in a family foster home, in a care and educational institution, or in a regional care and therapeutic institution, as well as persons forming a foster family, running a family foster home or working with children in a care and educational institution, or in a regional care and therapeutic institution, are deemed to be descendants within the meaning of the Act. This change has addressed, undoubtedly, the welfare of the children and the welfare of the family. However, this socially beneficial change has also produced financial effects for municipalities where inheritance and donation tax constitutes part of their own income. As a result of the amendment of the law, the revenues of municipalities from inheritance and donation tax will inevitably decrease.

Keywords: inheritance and donation tax; tax groups; ascendants; descendants; municipal finances.

1. Wprowadzenie

Jednym z kluczowych elementów podatku od spadków i darowizn, od którego uzależniona jest wysokość kwoty wolnej od podatku i stawek podatkowych, a także zwolnienia oraz ulgi podatkowe, jest ustalenie przynależności podatnika oraz osoby, od której lub po której nastąpiło nabycie rzeczy i praw majątkowych, do jednej z trzech grup podatkowych. Grupy te opierają się na stosunkach osobistych pomiędzy podatnikiem a drugą stroną, przy czym obowiązuje zasada, zgodnie z którą im bliższa jest relacja rodzinna pomiędzy tymi podmiotami, tym korzystniejsze są reguły opodatkowania. Przepisy dotyczące grup podatkowych pozwalają zatem ustawodawcy, by poprzez regulacje podatkowe wpływać na sytuację członków rodziny, co umożliwi traktowanie tej instytucji również jako instrumentu realizacji polityki rodzinnej. Celem niniejszego opracowania jest analiza najnowszej nowelizacji ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹ dotyczącej zakresu grup podatkowych, zmierzająca do wskazania na *ratio legis* wprowadzonych przepisów oraz ustalenia skutków jego obowiązywania w odniesieniu do budżetów gmin.

2. Zakres grup podatkowych

Zgodnie z art. 14 ust. 3 u.p.s.d. do poszczególnych grup podatkowych zalicza się:

- 1) do grupy I – małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów;
- 2) do grupy II – zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępnych i małżonków pasierbów, małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych;
- 3) do grupy III – innych nabywców.

W literaturze wskazuje się, że przynależność do poszczególnych grup podatkowych zależy od stopnia pokrewieństwa lub powinowactwa w sto-

¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1813 ze zm., dalej „u.p.s.d.” lub „ustawa o podatku od spadków i darowizn”.

sunku do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy lub prawa majątkowe². Według R. Mastalskiego uzależnienie wysokości opodatkowania od powiązań osobistych pomiędzy spadkodawcą i spadkobiercą oraz darczyńcą i obdarowanym jest charakterystyczne dla tego podatku. Zdaniem tego autora „Można przyjąć, że w konstrukcji tej wyrażona jest specyfika podatku od spadków i darowizn jako podatku od przyrostu majątku opartego w znacznej mierze na elementach osobowych opodatkowania. Powiązania osobiste i rodzinne świadczą bowiem najczęściej o pewnym ich wpływie na przyrost masy majątkowej osób będących spadkobiercami i obdarowanymi. Ponadto, zróżnicowanie opodatkowania w zależności od powiązań rodzinnych między zbywcą a nabywcą rzeczy i praw majątkowych wynika z konstytucyjnej zasady ochrony rodziny i małżeństwa, mocno eksponowanej we współczesnych konstytucjach”³. Jednocześnie zastosowanie rozwiązania opartego na stosunku osobistym decydującym o zaliczeniu do grupy podatkowej, co następnie wpływa na obciążenia podatkowe w zakresie spadku i darowizny, jest rozwiązaniem stosownym często w krajach UE⁴.

Z art. 14 ust. 2 u.p.s.d. wynika wprost, że zaliczenie do grupy podatkowej następuje według osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. W doktrynie wskazuje się, że „osobisty stosunek”, o którym mowa w tym przepisie, to pokrewieństwo, więź łącząca małżonków i wynikające z małżeństwa

² M. Malinowska, *Podatek od spadków i darowizn. Praktyczny komentarz*, Warszawa 2001, s. 25.

³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 628.

⁴ Np. w Austrii, Czechach, Niemczech, Niderlandach, Słowenii czy Węgrzech (por. M. Miszczuk, *System podatków i opłat samorządowych w Polsce*, Warszawa 2009, s. 102–103); S. Babiarz wskazuje, że zakres uprawnionych zaliczonych do grupy I i II w Polsce jest zdecydowanie szerszy niż w Niemczech – S. Babiarz, *Podatek od spadków i darowizn w Polsce i w Niemczech. Niektóre elementy konstrukcji podatku* [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka, tom II. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Warszawa 2019, s. 21. Podkreślić również należy, że w doktrynie zwraca się uwagę na unikatowość polskiego podatku od spadków i darowizn na tle rozwiązań innych krajów, związaną z niskim stopniem fiskalizmu (zob. C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatków*, Warszawa 2007, s. 72).

powinowactwo między małżonkiem a krewnymi drugiego z małżonków⁵. Oparcie konstrukcji podatku od spadków i darowizn na relacjach rodzinnych powoduje, że terminologia ustawy podatkowej w założeniu powinna być oparta na pojęciach prawa cywilnego. Założenie to nie zostało jednak zrealizowane w pełni, co skutkuje występowaniem problemów interpretacyjnych.

3. Pojęcia przysposabiającego i przysposobionych

Zgodnie z art. 14 ust. 4 u.p.s.d. za rodziców w rozumieniu ustawy uważa się również przysposabiających, a za zstępnych także przysposobionych i ich zstępnych. Wydaje się to być „naturalnym” rozwiązaniem, które zrównuje więzy krwi z pewnymi działaniami w sferze prawnej. J. Głuchowski i P. Smoleń wskazują, że przysposobienie w zasadniczy sposób zmienia prawnopodatkową pozycję przysposobionego. Zostaje on bowiem „przesunięty” z III grupy podatkowej do I grupy podatkowej⁶.

Przysposobienie reguluje ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy⁷ w art. 114 i przepisach następujących. W literaturze cywilnoprawnej wskazuje się, że przysposobienie, zwane także adopcją (łac. *adoptio*) oraz usynowieniem (termin dawnego prawa polskiego), polega na tworzeniu między przysposabiającym (przysposabiającymi) a przysposobionym takiego stosunku prawnego, jaki istnieje między rodzicami a dzieckiem⁸.

Kwestię terminologiczną związaną z przysposobieniem, na płaszczyźnie podatkowej, zajmował się m.in. A. Mariański, wg którego pasierb to dziecko żony lub męża z innego związku, a mąż lub żona takiego rodzica są macochą lub ojczymem dla jego dziecka⁹. Tak również w inter-

⁵ J. Serwacki, *Komentarz do art. 14 ustawy o podatku od spadków i darowizn*, LEX, stan prawny: 1 października 2001 r.

⁶ J. Głuchowski, P. Smoleń, *Klasyfikacja podatników na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. 14, s. 313.

⁷ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1359 ze zm.

⁸ J. Ignatowicz, M. Nazar, *Prawo rodzinne*, Warszawa 2012, s. 312.

⁹ A. Mariański, *Komentarz do art. 14 ustawy o podatku od spadków i darowizn*, LEX, stan prawny: 5 marca 2010 r.

pretacji indywidualnej z 28 lutego 2014 r.¹⁰ uznał Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, stwierdzając, że pasierb został zaliczony przez ustawodawcę do I grupy podatkowej. Pasierb jest dzieckiem męża lub żony z poprzedniego małżeństwa. Mąż lub żona rodzica tego dziecka jest więc dla niego odpowiednio ojczymem lub macochą¹¹.

4. Zstępny i wstępny a zastępcza opieka rodzinna

Zgodnie z art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d. do I grupy podatkowej zalicza się m.in. zstępnych i wstępnych. Jakkolwiek w doktrynie wskazuje się, że nie sposób pojęć przewidzianych w art. 14 ust. 3 u.p.s.d. interpretować w oderwaniu od regulacji prawa cywilnego¹², rozumienie pojęć „zstępni” i „wstępni” na płaszczyźnie ustawy o podatku od spadków i darowizn jest jednak szersze niż wynika to z prawa cywilnego. Ustawodawca przyjął bowiem fikcję prawną w art. 14 ust. 4 i ust. 4a u.p.s.d., przyjmując na potrzeby opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn własne rozumienie pojęć „zstępnych” i „wstępnych”, co jest o tyle istotne, że terminy te nie są używane powszechnie w języku potocznym, a ich znaczenie należy łączyć z językiem konwencjonalnym – językiem prawnym. Zgodnie ze znaczeniem przypisywanym w języku polskim pojęciu „zstępni” wskazuje się, że jest to pojęcie prawne (znaczenie tego terminu w języku powszechnym zostało tym samym przejęte z języka prawnego lub prawniczego oraz należy je uznać jako będące terminem „swoiście prawnym”)¹³ i oznacza krewnych w linii zstępnej, krewnych zstępnych, krewnych pochodzący od wspólnego przodka w linii prostej (dzieci, wnuki, prawnu-

¹⁰ ILPB2/436-323/13-2/TR, LEX nr 219791; zob. S. Brzeszczyńska, *Podatek od spadków i darowizn*, Warszawa 2005, s. 229.

¹¹ Na temat I grupy podatkowej zob. szerzej: J. Wantoch-Rekowski [w:] P. Borszowski, K.J. Musiał, A. Nita, K. Stelmaszczyk, J. Wantoch-Rekowski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 191–195.

¹² A. Goettel, *Podatek od spadków i darowizn* [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Institucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Warszawa 2011, s. 277 i 301.

¹³ Zob. odnośnie do interpretacji w prawie podatkowym pojęć, których znaczenie wynika z innych dziedzin prawa – B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 74–80.

ki)¹⁴. Podobnie w wypadku terminu „wstępni” – w słownikach języka polskiego wskazuje się, że termin ten jest pojęciem prawnym oznaczającym krewnych w linii wstępnej, krewnych wstępnych, przodków w linii prostej¹⁵. Jednocześnie w języku potocznym w miejsce terminów „wstępni” lub „zstępni” używa się z reguły szerszego pojęcia „krewnych” (nie-
wywodzącego się z terminologii prawniczej) oznaczającego osoby mające z kimś wspólnego przodka¹⁶.

Z dniem 27 października 2020 r. zaczął obowiązywać art. 14 ust. 4a dodany do ustawy o podatku od spadków i darowizn na podstawie art. 1 ustawy z dnia 17 września 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn¹⁷. Zgodnie z tym przepisem za zstępnych w rozumieniu ustawy uważa się również osoby, które przebywają lub przebywały w rodzinie zastępczej, w rodzinnym domu dziecka, w placówce opiekuńczo-wychowawczej lub w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej, o których mowa w ustawie z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej¹⁸, a za wstępnych także odpowiednio osoby tworzące rodzinę zastępczą, prowadzące rodzinny dom dziecka lub pracujące z dziećmi w placówce opiekuńczo-wychowawczej lub w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej. Przepisu tego nie stosuje się do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiły przed dniem jego wejścia w życie.

Fiskalny cel ustawy o podatku od spadków i darowizn został w wyniku nowelizacji ustawy o podatku od spadków i darowizn w stosunku do niektórych osób nieco złagodzony. Warto wskazać, że ustawa o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej, jako jedna z niewielu ustaw, zawiera preambułę, w której wskazano na szczególną rolę dobra dziecka i dobra rodziny. W znacznym stopniu te dobra wpłynęły na dokonaną zmianę przepisów podatkowych.

¹⁴ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/zstepni.html>.

¹⁵ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/zstepni.html>.

¹⁶ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/zstepni.html>.

¹⁷ Dz.U. z 2020 r., poz. 1761.

¹⁸ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 82.

Trafne argumenty, przemawiające za rozszerzeniem pojęć „zstępny” i „wstępny” w stosunku do znaczenia przyjmowanego w prawie cywilnym, wskazano w uzasadnieniu do projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn¹⁹. Dzieci w zastępczej opiece rodzinnej wychowywane są bowiem w większości przypadków przez całe swoje dzieciństwo. Dziecko objęte pieczęcią Rodzinnego Domu Dziecka lub rodziny zastępczej co do zasady uważa swoich opiekunów za prawdziwych rodziców. Relacje te mają charakter dwustronny – także opiekunowie uważają takie dzieci za własne i to nie tylko do uzyskania pełnoletności, ale znacznie dłużej, nierzadko aż do końca życia.

W uzasadnieniu do projektu ustawy uznano za wysoce niesprawiedliwy społecznie fakt, gdy w przypadku przepisania przez rodzica zastępczego dorobku jego życia w formie testamentu lub darowizny (pieniężnej lub rzeczowej) usamodzielnionemu (pełnoletniemu) wychowankowi za życia opiekuna były podopieczny musi odprowadzić podatek od spadków i darowizn, ponieważ jako osoba obca należy do najmniej uprzywilejowanej III grupy podatkowej. Tymczasem, jak wskazano wcześniej, inny status mają dzieci adoptowane.

W uzasadnieniu do projektu ustawy trafnie wskazano na przewidywane skutki społeczne nowelizacji ustawy o podatku od spadków i darowizn. Rozszerzenie pojęcia „zstępni” i „wstępni” z pewnością może się przyczynić do poprawy ekonomicznej osób przebywających w zastępczej opiece rodzinnej, które wychowywane są w tej formie w znacznej części przypadków przez całe swoje dzieciństwo. Zrównanie takich osób z dziećmi i rodzicami biologicznymi z pewnością uznać można także za sprawiedliwe społecznie. Ponadto pewne ułatwienia o charakterze ekonomicznym mogą pomóc takim dzieciom w adaptacji do dorosłego życia. Podkreślić należy, że nowelizacja ustawy o podatku od spadków i darowizn objęła korzystniejszymi zasadami opodatkowania znacznie większą grupę osób niż planowano początkowo w projekcie zmian. W szczególności pierwotnie nowelizacja zmierzała do wprowadzenia zwolnienia z podatku dla osób przebywających lub które przebywały w rodzinie zastępczej.

¹⁹ Druk sejmowy nr 133, dalej „projekt ustawy”.

czej lub w rodzinnym domu dziecka, o których mowa w przepisach o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej, jeżeli darczyńcą lub spadkodawcą była osoba tworząca rodzinę zastępczą lub prowadząca rodzinny dom dziecka, w którym przebywała osoba obdarowana lub spadkobierca (art. 1 projektu ustawy).

5. Konsekwencje finansowe zmian regulacji podatkowych dla budżetów gmin

Nie ulega wątpliwości, że nowe regulacje, które rozszerzyły krąg osób mieszczących się w pojęciach „zstępny” i „wstępny”, z pewnością poprawiły sytuację osób przebywających w zastępczej opiece rodzinnej. Zwiększona została tym samym liczba podmiotów znajdujących się w korzystnej sytuacji podatkowej. Z drugiej jednak strony wprowadzone zmiany w przepisach ustawy o podatku od spadków i darowizn spowodowały ograniczenie wpływów z tytułu tego podatku po stronie podmiotu uprawnionego, tj. gmin, powodując negatywne konsekwencje finansowe dla ich budżetów. Zgodnie bowiem z art. 4 ust. 1 pkt 1 lit. g ustawy z 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego²⁰ do źródeł dochodów własnych gminy zalicza się wpływy z podatku od spadków i darowizn.

Na marginesie podkreślić należy, że w zakresie podatku od spadków i darowizn, pomimo że wpływa on do budżetu gminy, jego pobór następuje przez państwowe organy podatkowe – naczelników urzędów skarbowych, którzy przekazują wpłacone przez podatników kwoty. Warto wskazać, że przyjęty model polegający na poborze podatku stanowiącego dochód budżetu gminy przez państwowe organy podatkowe współcześnie jest nie tylko nieracjonalny z uwagi na generowanie dodatkowych przepływów środków pieniężnych, lecz nie ma również uzasadnienia merytorycznego. W doktrynie podkreśla się w szczególności, że nie ma uzasadnienia pobór podatków lokalnych przez organy państwowe. Wskazywany niegdyś argument o braku merytorycznego przygotowania przez organy samorządowe nie jest z pewnością aktualny. Wskazuje się, że o ile zało-

²⁰ Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 23, dalej „u.d.j.s.t.”.

zenie o niedostatecznej kompetencji organów samorządowych można było przyjąć na etapie tworzenia gmin w odniesieniu do podatku od spadków i darowizn, karty podatkowej oraz podatku od czynności cywilnoprawnych, to obecnie praktyka pokazała, że zdecydowanie większe problemy związane z wymiarem i poborem generują pozostałe podatki lokalne²¹. Dowodzi tego w szczególności proste porównanie liczby orzeczeń sądowych zapadłych na gruncie tych dwóch podatków²².

Niezależnie od wadliwie uregulowanej kwestii poboru podatku w wypadku podatków uiszczanych na rzecz gmin pojawia się szerszy problem sposobu wprowadzania zmian legislacyjnych, których skutki wpływają na zmniejszenie wpływów do budżetu. Skutków tych zmian ustawodawca oraz projektodawca często bowiem nie są świadomi w momencie stanowienia prawa lub skutki te lekceważą²³. Samo zjawisko skutków zmian w prawie związanych z obniżeniem wpływów nie jest jedno-

²¹ L. Etel [w:] L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 192–193; R. Dowgier, L. Etel, T. Kurzynka, G. Liszewski, M. Popławski, E. Wróblewski, *Reforma podatków majątkowych*, Warszawa 2004, s. 266.

²² Z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych wynika, że na dzień 10 grudnia 2020 r. w oparciu o regulacje przewidujące tylko podatek od nieruchomości zapadało 27919 wyroków sądów administracyjnych, natomiast liczba wyroków zapadłych w sporach dotyczących podatku od spadków i darowizn wynosi 3607. Podobnie NSA wydał dotychczas 8 uchwał dotyczący bezpośrednio podatku od nieruchomości, podczas gdy w zakresie podatku od spadków i darowizna wydano jedną uchwałę.

²³ Zob. przykładowo zmianę zakresu zwolnienia przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 1 lit. a–c ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1790 ze zm., dalej „u.p.o.l.”) od 1 stycznia 2017 r. wprowadzoną ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o zmianie ustawy o transporcie kolejowym oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1923). Nowelizacja wprowadziła w zakresie zwolnienia w art. 7 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. istotną zmianę skutkującą – w ocenie judykatury – rozszerzeniem zwolnienia podatkowego na całą powierzchnię działek, a nie, jak miało to miejsce do końca 2016 r., tylko części działek pod elementami infrastruktury kolejowej (tak m.in. wyrok WSA z 13 marca 2018 r., I SA/GI 1267/17; wyrok WSA z 12 września 2018 r., I SA/Bk 402/18; wyrok NSA z 31 stycznia 2019 r., II FSK 3032/18). Projekt zmian legislacyjnych wskazywał jednocześnie, że ich skutek w zakresie podatków polega na dostosowaniu znaczenia pojęć w ustawie podatkowej do przepisów kolejowych oraz na zwolnieniu z podatku budynków i nastawni (bocznicy) kolejowych. Wskazane w uzasadnieniu do projektu zmian ocena skutków realizacji ustawy (planowano 7 mln zł rocznie utraty dochodów przez jednostki samorządu terytorialnego) nie obejmowała zatem całości skutków finansowych dla budżetów gmin.

ceśnie niczym nadzwyczajnym w prawie podatkowym, przy czym na podkreślenie zasługuje to, że zarówno autor propozycji legislacyjnych, jak i następnie ustawodawca często nie uwzględniają tego, iż w wypadku podatków wpływających do budżetu gmin wprowadzają niepewność co do wpływów budżetowych. Problem nabiera szczególnej wagi, gdy wziąć pod uwagę liczbę gmin, których budżetów dotyczy problem obniżenia wpływów.

Należy podkreślić, że w odniesieniu do zmian legislacyjnych analizowanych w niniejszym opracowaniu w uzasadnieniu projektu wskazano, że projektowane rozwiązania spowodują ujemne skutki finansowe dla gmin. Jednocześnie przebieg procesu legislacyjnego w wypadku rozszerzenia I grupy podatkowej pokazuje, że w toku prac legislacyjnych skupiono się wyłącznie na pozytywnych skutkach związanych z ochroną rodzin zastępczych i rodzinnych domów dziecka²⁴. Jednocześnie zmiany legislacyjnie w pierwotnym projekcie zmian początkowo miały polegać wyłącznie na rozszerzeniu zwolnienia z podatku przewidzianego w art. 4a u.p.s.d. o podopiecznych z rodzin zastępczych i rodzinnych domów dziecka. Finalnie korzystne rozwiązania objęły jednak większą grupę osób niż planowano pierwotnie, w tym objęły te osoby wyższą kwotę wolną od podatku oraz niższymi stawkami podatkowymi. Jednocześnie zmniejszenie dochodów gmin nie będzie jednak szczególnie dolegliwe, gdyż ten podatek w budżecie większości gmin jest dochodem o niewielkim fiskalnym znaczeniu. Sam ustawodawca bagatelne znaczenie przypisuje wpływom z tego podatku, bowiem nie zalicza go (jako jedynego podatku gminnego) do elementów wpływających na wielkość wskaźnika dochodów podatków na jednego mieszkańca w gminie (wskaźnik G), który wpływa na wysokość otrzymanej przez gminy subwencji ogólnej – art. 20 ust. 3 u.d.j.s.t. Z drugiej jednak strony niepokoi zjawisko pomijania rzetelnego uwzględnienia w toku prac legislacyjnych realnej oceny skutków wprowadzanych zmian dla budżetów samorządu, które (co należy podkre-

²⁴ Ocena skutków społecznych projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (nr druku 133).

ślić) nie jest niestety nowe²⁵. W wypadku analizowanych zmian ocen ta wyrażona została stwierdzeniami typu „Zmiana może spowodować ograniczenie wpływów do budżetów gmin. Skala tego zjawiska jest trudna do oszacowania *ex ante*” oraz w Stanowisku Rządu Rzeczypospolitej Polskiej wobec poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (druk nr 133) stwierdzeniem „Projektowane rozwiązania spowodują ujemne skutki finansowe dla gmin”. Trudno powyższe stanowiska uznać za kompleksową i rzetelną analizę skutków wprowadzonych zmian dla budżetów gmin. Nie wskazano również mechanizmów zwrotu gminom ewentualnych strat.

6. Podsumowanie

Wykonanie zadań przez jednostki samorządu terytorialnego jest uzależnione od odpowiedniego zaplanowania, a następnie pozyskania środków na ich sfinansowanie. Konieczne jest tym samym istnienie odpowiednich mechanizmów zarówno prawnych, jak i ekonomicznych, które zagwarantują wykonanie uchwalonego budżetu tych jednostek. Wśród środków o charakterze prawnym gwarantujących stabilność dochodów samorządów istotne są te, które umożliwiają samodzielność finansową gminy w zakresie pozyskiwania dochodów, w tym przede wszystkim podatków²⁶. Nie sprzyja gwarantowaniu stabilności finansów gminy działalność ustawodawcy polegająca na zmianach regulacji podatkowych mających wpływ na osiągnięte przez nie dochody bez uwzględniania skutków zmian. Z drugiej strony zmiany prawa skutkujące obniżeniem dochodów podatkowych gmin wprowadzane są w związku z realizacją istotnych celów społecznych. Ważne jest natomiast, by ustawodawca uwzględnił skutki fi-

²⁵ Zob. np. problem opodatkowania kabli w kanalizacji teletechnicznej podatkiem od nieruchomości, które traktowano jako budowle opodatkowane tym podatkiem do czasu wejścia w życie art. 65 ust. 1 ustawy z dnia 7 maja 2010 r. o wspieraniu rozwoju usług i sieci telekomunikacyjnych (Dz.U. z 2010 r. Nr 106, poz. 675), który zmienił definicję budowli (obiektu linowego) w ustawie z 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn. Dz.U. z 2020, poz. 1333), co skutkowało utratą dochodów przez gminy.

²⁶ Zob. szerzej W. Miemieć, *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Wrocław 2005.

nansowe zmiany, którą wprowadza. W tym świetle konieczne jest każdorazowe wyważenie tego, czy uchwalane zmiany chronią wartości istotniejsze od ochrony interesu finansów gminy. Analizowane w niniejszym opracowaniu zmiany legislacyjne dobrze ilustrują powyższy problem.

Nie ma wątpliwości, że analizowane zmiany w przepisach ustawy o podatkach od spadków i darowizn nie są korzystne dla finansów gmin, są obojętne finansowo dla państwa, natomiast są bardzo ważne ze społecznego punktu widzenia. Zrównanie na płaszczyźnie fiskalnej z dziećmi i rodzicami biologicznymi osób, które przebywają lub przebywały w rodzinie zastępczej, w rodzinnym domu dziecka, w placówce opiekuńczo-wychowawczej lub w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej oraz osób tworzących rodzinę zastępczą, prowadzących rodzinne domy dziecka lub pracujących z dziećmi w placówce opiekuńczo-wychowawczej lub w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej, jest zdecydowanie pozytywną zmianą przepisów podatkowych.

Bibliografia:

- Babiarz S., *Podatek od spadków i darowizn w Polsce i w Niemczech. Niektóre elementy konstrukcji podatku* [w:] J. Głuchowski (red.), *Współczesne problemy prawa podatkowego. Teoria i praktyka, tom II. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Brzeszczyńska S., *Podatek od spadków i darowizn*, C.H. Beck, Warszawa 2005.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, ODDK, Gdańsk 2008.
- Dowgier R., Etel L., Kurzynka T., Liszewski G., Popławski M., Wróblewski E., *Reforma podatków majątkowych*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2004.
- Etel L. [w:] L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2006.
- Głuchowski J., Smoleń P., *Klasyfikacja podatników na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. 14, s. 301–323.
- Goettel A., *Podatek od spadków i darowizn* [w:] M. Goettel, M. Lemonnier (red.), *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków*, Wolters Kluwer, Warszawa 2011.
- Ignatowicz J., Nazar M., *Prawo rodzinne*, Lexis Nexis, Warszawa 2012.

- Kosikowski C., *Podatki. Problem władzy publicznej i podatków*, Lexis Nexis, Warszawa 2007.
- Malinowska M., *Podatek od spadków i darowizn. Praktyczny komentarz*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2001.
- Mariański A., *Komentarz do art. 14 ustawy o podatku od spadków i darowizn*, LEX, stan prawny: 5 marca 2010 r.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Miemiec W., *Prawne gwarancje samodzielności finansowej gminy w zakresie dochodów publicznoprawnych*, Kolonia Limited, Wrocław 2005.
- Miszczuk M., *System podatków i opłat samorządowych w Polsce*, C.H. Beck, Warszawa 2009.
- Serwacki J., *Komentarz do art. 14 ustawy o podatku od spadków i darowizn*, LEX, stan prawny: 1 października 2001 r.
- Wantoch-Rekowski J. [w:] P. Borszowski, K.J. Musiał, A. Nita, K. Stelmaszczyk, J. Wantoch-Rekowski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.