

Bogumił Brzeziński, Jerzy Jezierski

Problemy stosowania ulg podatkowych związanych z nabyciem budynku mieszkalnego lub lokalu w drodze spadku lub darowizny

Palestra 29/9(333), 36-44

1985

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

do określania wysokości odszkodowania, kwestia zaś orzekania o samej zasadzie należałaby wyłącznie do organów administracji. Nie wynika to jednak z żadnego przepisu prawa. Niewątpliwie przecież jest, że w konsekwencji sporu sądowego może zapaść rozstrzygnięcie zarówno bardziej, jak i mniej korzystne dla poszkodowanego. Jeżeli organ administracji przyznał stronie odszkodowanie, a strona nie zgadzając się z jego wysokością wytoczyła powództwo, nie jest wykluczone oddalenie powództwa w całości, jeżeli sąd uzna, że odszkodowanie w ogóle stronie się nie należy.³⁰

Biorąc powyższe pod uwagę, wydaje się, że cechą decyzji ostatecznej ma każda decyzja w sprawie odszkodowania wydana w trybie art. 160 § 4 k.p.a., również decyzja odmawiająca odszkodowania.³¹ Cytowane stanowisko Z. Janowicza, mimo że nie zawiera bliższego uzasadnienia, wydaje się całkowicie trafne. Warto może jednak wzmocnić je dodatkową argumentacją. Gdyby bowiem nawet przyjąć, że od decyzji odmawiającej odszkodowania przysługuje jedynie odwołanie do organu wyższego stopnia, ewentualnie skarga do sądu administracyjnego, to jak ustosunkować się do pojawiającej się natychmiast wątpliwości, co począć, jeżeli organ wyższego stopnia albo sąd administracyjny nie uwzględni wniesionego środka prawnego, a zatem utrzyma decyzję negatywną w mocy? Czy wówczas droga sądowa do dochodzenia odszkodowania jest definitywnie zamknięta? Wniosek taki nie dałby się pogodzić z zasadą wynikającą z art. 2 k.p.c., zgodnie z którą do rozpoznawania spraw cywilnych powołane są sądy powszechne. Sprawy o odszkodowanie z art. 160 § 1 k.p.a. są niewątpliwie sprawami cywilnymi, co stwierdza wprost § 2 tego artykułu. Droga sądowa jest wyłączona w stosunku do nich tylko czasowo w celu umożliwienia zajęcia stanowiska co do odszkodowania przez organ administracji. Ma to na względzie również ewentualne zredukowanie zbędnych sporów sądowych. W żadnym razie jednak wyłączenie drogi sądowej nie może przybrać charakteru bezwzględnego.

³⁰ Tak też J. Kremis: op. cit., s. 19. Wylania się tu zagadnienie, co w takiej sytuacji z przyznaniem (a z reguły również wypłaconym) na podstawie ostatecznej decyzji administracyjnej odszkodowaniem, jeżeli następnie po wytoczeniu powództwa przez stronę niezadowoloną z wysokości odszkodowania sąd oddalił powództwo w całości uznając, że odszkodowanie w ogóle stronie nie należy. Oczywiście sąd nie może uchylić decyzji administracyjnej w sprawie odszkodowania. Wydaje się, że jedynym wyjściem z tej sytuacji jest stwierdzenie nieważności decyzji w sprawie odszkodowania (art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a.) albo wznowienie postępowania (art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a.).

³¹ Tak też zdaje się przyjmować J. Kremis: op. cit., s. 18.

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI i JERZY JEZIEŃSKI

PROBLEMY STOSOWANIA ULG PODATKOWYCH ZWIĄZANYCH Z NABYCIEM BUDYNKU MIESZKALNEGO LUB LOKALU W DRODZE SPADKU LUB DAROWIZNY

Prezentowane opracowanie zawiera analizę i krytyczną ocenę stosowania przez organy podatkowe ulg podatkowych dotyczących nabycia budynku mieszkalnego lub lokalu w drodze spadku albo darowizny, uregulowanych ustawą z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn.

1. Uchwalenie przez Sejm ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn jest jednym z elementów reformy polskiego systemu podatkowego. Mamy tu do czynienia z doskonaleniem istniejącej już wcześniej konstrukcji podatkowej, a nie z wprowadzeniem całkowicie nowego podatku.

Dwuletni prawie okres obowiązywania ustawy o podatku od spadków i darowizn pozwala na ocenę zastosowanych w niej rozwiązań na tle praktyki podatkowej. Praktyka ta ujawnia pewne niedoskonałości w legislacji, wynikające najczęściej ze zbyt dużej ogólności przepisów lub też z użycia mało precyzyjnych sformułowań. Sprawia to, że organy podatkowe mają niekiedy trudności interpretacyjne, co pociąga za sobą różną ocenę stanu prawnego w analogicznych sprawach. Istniejąco prawda mechanizmy zapewniające możliwość ujednoczenia stosowania przepisów prawnych w ramach aparatu podatkowego, jednakże wspomniany już wyżej brak precyzji sformułowań ustawy powoduje, że nie zawsze interpretację jednolitą będzie można uznać za interpretację właściwą.

W prezentowanym opracowaniu pragniemy zwrócić uwagę na wątpliwości, jakie budzi praktyczne stosowanie ustawy o podatku od spadków i darowizn z 1983 roku w zakresie ulg w opodatkowaniu nabycia w drodze spadku bądź darowizny budynków mieszkalnych i lokali.

2. W hierarchii potrzeb społecznych mieszkanie zajmuje poczesne miejsce. Na ogół powszechnie uznaje się, że pozycja tego szczególnego dobra w życiu człowieka jest równoległa do pozycji takich dóbr, jak ubranie czy też wyżywienie, a więc sprzężona jest bezpośrednio z zaspokajaniem elementarnych potrzeb biologicznych człowieka.

Mieszkanie należy do dóbr trwałego użytkowania. Jako obiekt majątkowy, charakteryzuje się pewnymi cechami, które nie pozostają bez wpływu na sposób opodatkowania wtedy, gdy jest ono przedmiotem spadku lub darowizny. Uzyskanie mieszkania w naszych warunkach może nastąpić w różny sposób, przy czym nakład sił i środków ze strony osób zainteresowanych osiągnięciem mieszkania bywa bardzo zróżnicowany. Szczególnie dużych nakładów wymaga wybudowanie domu mieszkalnego lub uzyskanie prawa własności lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość w domu wielorodzinnym albo też nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu. Nakłady takie bardzo często wiążą się z wieloletnimi wyrzeczeniami całej rodziny, powodując z reguły istotne obniżenie bieżącego poziomu konsumpcji. Z tego względu w opodatkowaniu przejścia prawa własności mieszkania na członków rodziny właściciela należy uwzględnić materialne ofiary poniesione uprzednio przez nich w związku z wytworzeniem lub nabyciem tego dobra. Nieuwzględnianie tego byłoby szczególnie niesprawiedliwe wobec faktu, że na przykład osoby bliskie najemcy lokalu kwaterunkowego, które stale w nim mieszkały, wstępują z mocy prawa w stosunek najmu, a więc uzyskują mieszkanie bez żadnych praktycznie nakładów z ich strony (art. 691 k.c.).

Ustawodawca, uwzględniając te specyficzne cechy przedmiotu opodatkowania, • którym wyżej mowa, stosuje opodatkowanie ulgowe. Już w ustawie z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn¹ przewidziano obniżkę o 50% podatku należnego od nabycia w drodze spadku przez małżonka i zstępnych spadkodawcy domu jednorodzinnego, samodzielnego lokalu mieszkalnego oraz spółdzielczego prawa do lokalu. Warunkiem otrzymania ulgi było zamieszkiwanie spadkobierców w takim domu lub lokalu do dnia otwarcia spadku.²

¹ Dz. U. Nr 45, poz. 28.

² Ibidem (art. 15, ust. 1).

Trudna sytuacja mieszkaniowa w kraju oraz wzrastające koszty budownictwa mieszkaniowego wpłynęły na wytyczenie określonych kierunków polityki mieszkaniowej, wyrażających się przede wszystkim we wzroście zasięgu budownictwa jednorodzinnego, w znacznym upowszechnieniu formy spółdzielczego (własnościowego) prawa do lokalu, a także w sprzedaży osobom fizycznym, będącym najemcami, lokali mieszkalnych stanowiących własność państwa. Stymulatorem tych procesów miało być między innymi rozszerzenie zakresu ulg stosowanych przy nieodpłatnym nabywaniu lokali i budynków mieszkalnych w ramach najbliższej rodziny. Wyrazem tego było wydanie przez Radę Ministrów rozporządzenia z dnia 19 marca 1982 r. w sprawie złagodzenia obciążeń w podatku od spadków i darowizn.³ W odniesieniu do lokali i budynków mieszkalnych wprowadzono nowy rodzaj ulg, polegających na wyłączeniu z podstawy opodatkowania wartości tych rzeczy lub praw, ale tylko do określonej wysokości i przy zachowaniu określonych warunków przez nabywców. W przeciwieństwie do przewidzianej w ustawie z 1975 roku ulgi, powyższe wyłączenie wartości lokalu bądź budynku mieszkalnego z podstawy opodatkowania stosowane było przy nabyciu zarówno w drodze spadku jak i darowizny. Ponieważ wspomniane rozporządzenie nie było w stanie zmienić przepisów ustawy, przewidywało ono możliwość alternatywnego korzystania przez spadkobierców z ustawowej ulgi bądź też z wyłączenia przewidzianego w rozporządzeniu. Pomijamy w tym miejscu bliższą charakterystykę wprowadzonych wówczas ulg, gdyż zostały one w znacznej mierze przejęte przez nową, obowiązującą obecnie ustawę z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn,⁴ a wysokość ich ustala obecnie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 11 lutego 1985 roku w sprawie podwyższenia kwot wartości rzeczy i praw majątkowych nie podlegających opodatkowaniu oraz wyłączonych z podstawy opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.⁵

3. Regulacja prawna wyłączeń z podstawy opodatkowania wartości: a) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, b) lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość oraz c) budynku mieszkalnego — zawarta jest w art. 16 ustawy.

Skorzystanie z ulgi (wyłączenia) przez obdarowanych bądź spadkobierców uzależnione jest od spełnienia przez nich określonych warunków. Po pierwsze, nie mogą oni być właścicielami innego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, a jeżeli są takimi właścicielami — przeniosą własność budynku lub lokalu na rzecz zstępnych lub państwa. Po drugie, nie dysponują spółdzielczym prawem do lokalu, a w razie dysponowania takim prawem — przekażą je zstępnym lub pozostawią lokal do dyspozycji spółdzielni. Po trzecie, nie są najemcami lokalu na podstawie decyzji administracyjnej, a jeżeli są nimi — pozostawią lokal do dyspozycji terenowego organu administracji państwowej; w tym wypadku warunkiem uzyskania ulgi jest ponadto złożenie przez zainteresowanego organowi podatkowemu oświadczenia, że co najmniej przez 5 lat od daty powstania obowiązku podatkowego będzie on zamieszkiwać w nabytym budynku lub lokalu. Ulgę tę mogą otrzymać wyłącznie nabywcy będący obywatelami polskimi lub też obywatelami innych państw, mających jednak miejsce stałego pobytu w Polsce.

Wysokość kwot wyłączeń jest zróżnicowana i zależy od sposobu nabycia oraz przynależności nabywcy do określonej grupy podatkowej. Warto w tym miejscu

³ Dz. U. Nr 10, poz. 77.

⁴ Dz. U. Nr 45, poz. 207.

⁵ Dz. U. Nr 9, poz. 33.

dodać, że art. 14 ustawy dzieli wszystkich nabywców na cztery kategorie, określone jako grupy podatkowe. Zaliczenie do jednej z czterech grup podatkowych następuje według osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. Na przykład do grupy pierwszej (najbardziej opodatkowanej) zalicza się między innymi małżonka, zstępnych oraz rodziców, a na przykład do grupy drugiej innych wstępnych, rodzeństwo itp.

Wspomniane już wcześniej przepisy art. 16 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn i § 4 cytowanego wyżej rozporządzenia Ministra Finansów określają wysokość omawianych ulg i warunki ich udzielania w następujący sposób:

Z podstawy opodatkowania wyłącza się wartość spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub budynku mieszkalnego:

a) nabytego w drodze spadku lub darowizny przez osoby zaliczone do I grupy podatkowej — do łącznej wysokości 1.080 tys. zł,

b) nabytego w drodze spadku lub darowizny przez osoby zaliczone do II grupy podatkowej — do łącznej wysokości 720 tys. zł,

c) nabytego w drodze spadku przez osoby zaliczone do III i IV grupy podatkowej, sprawujące przez co najmniej 2 lata opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą na podstawie umowy zawartej z nim przed terenowym organem administracji państwowej i za zgodą tego organu — do łącznej wysokości 720 tys. zł,

d) nabytego w drodze spadku przez pozostałe osoby zaliczone do III grupy podatkowej — do łącznej wysokości 360 tys. zł.

Przedstawiona tu regulacja prawna dotycząca zasad stosowania ulg — z pozoru dość szczegółowa — jest naszym zdaniem, wobec złożoności stanów faktycznych, na jakie natrafiają organy podatkowe w trakcie postępowania wymiarowego, daleko niewystarczająca. W sposób wyraźny przepisy określają jedynie postępowanie w sytuacji, w której mamy do czynienia z jednym tylko spadkobiercą lub obdarowanym. Wątpliwości zaczynają się nasuwać w sytuacjach bardziej złożonych. Przepisy nie określają bowiem ani zasad podziału kwoty ulgi w wypadku, gdy jest kilku uprawnionych do jej otrzymania, a są oni zaliczeni do tej samej grupy podatkowej, ani też postępowania w sytuacji, gdy uprawnieni należą do różnych grup podatkowych, ani wreszcie postępowania w sytuacji, gdy tylko część podatników spełnia warunki do otrzymania ulgi. Przepisy ustawy nie określają również zasad stosowania omawianych ulg w sytuacji, gdy spadkobiercy dziedziczą w częściach nierównych. Pozostawienie przez ustawodawcę rozwiązania tych problemów praktyce podatkowej nie wydaje się właściwe. Interpretacja cytowanych wyżej przepisów przez organy podatkowe budzi wiele wątpliwości.

4. Przechodząc do analizy różnych, zdarzających się w praktyce sytuacji, do których znajdują zastosowanie cytowane przepisy, można stwierdzić, że najmniej wątpliwości występuje wówczas, gdy uprawnionych do uzyskania ulgi jest kilku spadkobierców (lub obdarowanych w sytuacji określonej w art. 16 ust. 1 pkt 1 i 2 — zaliczanych do I bądź II grupy podatkowej). Przepisy dają tutaj ogólną wskazówkę, że łączna kwota ulg dla uprawnionych wynosi odpowiednio: 1.080 tys. zł, 720 tys. zł i 360 tys. zł. Kwoty te są więc limitami wysokości ulg. Z braku innych wskazówek w ustawie jedynie możliwe do przyjęcia jest stanowisko, że kwota ulgi — jeżeli udziały w spadku są równe — podlega podziałowi między uprawnionych w częściach równych. Konsekwentnie należałoby też przyjąć, że jeśli udziały w spadku są różnej wielkości (np. 2/3 i 1/3), to uprawnieni korzystają z ulgi w takich właśnie proporcjach. Jeśli więc np. uprawnionych do uzyskania ulgi będzie dwóch podatników zaliczonych do I grupy podatkowej, których udziały w spadku określone

zostały na 2/3 i 1/3, to przysługiwać im będzie, naszym zdaniem, ulga odpowiednio w wysokości 720 tys. zł i 360 tys. zł.

Już bardziej skomplikowana będzie sytuacja, gdy do skorzystania z ulgi jest uprawnionych kilka osób, a zaliczone są one do różnych grup podatkowych. Powstaje tutaj pytanie, czy limity ulg przewidziane dla poszczególnych grup podatkowych przysługują podatnikom należącym do tych grup w pełnej wysokości, czy też zastosowanie będzie miał limit przewidziany dla podatników tej grupy podatkowej, którzy w określonej sytuacji faktycznej traktowani są w sposób najbardziej uprzywilejowany w tym względzie. Jesteśmy zdania, że rozwiązanie pierwsze nie może tutaj wchodzić w grę, gdyż możliwość stosowania ulgi w kwocie wyższej konsumuje możliwość stosowania ulg niższych. Rozwiązanie odmienne prowadziłoby do sytuacji, w której suma udzielonych ulg dla podatników należących do różnych grup podatkowych byłaby wyższa niż suma ulg przysługujących tej samej liczbie podatników należących do najbardziej uprzywilejowanej, tj. pierwszej grupy podatkowej. W konsekwencji należy przyjąć, że suma ulg nigdy nie może przekroczyć 1.080 tys. zł.

Warto zauważyć, że mamy tu do czynienia ze zbiegiem uprawnień do ulg podatkowych. Uprawnienia te mają różny zakres, a jednym z istotnych elementów ich charakteru prawnego jest to, że uprawnienie o szerszym zakresie może ulec zawężeniu o tyle, o ile pełna jego realizacja ograniczałaby możliwość skorzystania ze swojego uprawnienia przez podatnika posiadającego podobne uprawnienie do ulgi podatkowej — tyle, że w węższym zakresie. Wypływa stąd logiczny wniosek, że suma ulg przysługujących uprawnionym podatnikom należącym do różnych grup podatkowych będzie zawsze równa limitowi ulg, jaki przysuguje podatnikom należącym do najbardziej uprzywilejowanej (w danym wypadku) grupy podatkowej. Jeżeli więc np. ulga przysługiwałaby dwóm podatnikom należącym do II i III grupy podatkowej, to łącznie powinni oni skorzystać z ulg, których wysokość — odpowiadająca limitowi ulg dla grupy II — wynosi 720 tys. zł.

Oczywiście, z rozważań tych nie wynika jeszcze, według jakiej zasady należałoby dzielić przysługującą kwotę ulgi pomiędzy uprawnionych, należących do różnych grup podatkowych i partycypujących w równych częściach w majątku spadkowym. Uważamy, że kwota ulg przypadająca podatnikom zaliczanym do różnych grup podatkowych powinna odpowiadać relacji istniejącej pomiędzy określonymi ustawowo limitami ulg przysługujących tym grupom podatników. Jeżeli np. jeden ze spadkobierców należy do I grupy podatkowej (ulga do wysokości 1.080 tys. zł), drugi należy natomiast do II grupy podatkowej (ulga do wysokości 720 tys. zł), to relacja między obu limitami wynosi trzy do dwóch. Podatnikom przysługują, zgodnie z dokonanyymi wcześniej ustaleniami, ulgi do łącznej wysokości 1.080 tys. zł. W związku z tym podatnik należący do grupy I powinien skorzystać z ulgi w wysokości wynoszącej trzy piąte łącznej kwoty ulg (648 tys. zł), natomiast podatnik należący do II grupy — dwie piąte łącznej kwoty ulg (432 tys. zł). Jeżeli do otrzymania ulgi uprawnionych było więcej osób należących do tej samej grupy podatkowej, kwotę ulg przypadającą na tę grupę należałoby dalej traktować jako limit ulg i podzielić ją odpowiednio pomiędzy podatników zaliczonych do tej grupy w częściach równych.

W praktyce podatkowej w przedstawionej wyżej sytuacji postępuje się jednak odmiennie. Ustala się więc kwoty ulg przypadające dla poszczególnych podatników w postaci takiego ułamka limitu ulg ustalonego przez przepisy dla grupy podatkowej, do której podatnicy ci należą, co odpowiada ułamkowi jego udziału w majątku spadkowym, a w tym także w budynku mieszkalnym i lokalu.

Przykładowo, jeżeli spadkobierca zaliczany do I grupy podatkowej otrzymał 1/2 masy spadkowej, a spadkobierca zaliczany do grupy II także 1/2, to dla pierwszego z nich wysokość ulgi określa się w rozmiarach 1/2 kwoty 1.080 tys. zł (to jest 540 tys. zł), natomiast dla drugiego ulgę określa się również w rozmiarach 1/2 kwoty 720 tys. zł (to jest 360 tys. zł).

Konsekwencją takiego postępowania jest faktyczna redukcja łącznej kwoty ulg przysługujących podatnikom, wykraczająca poza granice wyznaczone koniecznością respektowania zbiegających się uprawnień do ulg podatkowych. Wracając do przedstawionego przykładu nietrudno zauważyć, że suma ulg, z jakich skorzystają obaj uprawnieni podatnicy, wynosić będzie 900 tys. zł, gdy tymczasem limit ulg przysługujący w tym wypadku podatnikom wynosi 1.080 tys. zł. Oznacza to nieuzasadnione podwyższenie podstaw opodatkowania o kwotę łącznie 180 tys. zł, a tym samym wzrost świadczeń podatkowych.

Takie postępowanie organów podatkowych zdeterminowane jest — jak się wydaje — mechanicznym przenoszeniem zasad obowiązujących w prawie spadkowym na grunt prawa podatkowego, tj. w dziedzinę stosowania ulg podatkowych. Tak więc nabycie udziału w spadku, którego przedmiotem jest budynek mieszkalny lub lokal w wysokości np. 1/2, przez podatnika zaliczonego do I grupy podatkowej uznaje się jednocześnie za nabycie prawa do 1/2 limitu ulg podatkowych przysługujących dla tej grupy. Tymczasem zasady prawa spadkowego odnoszą się jedynie do majątku spadkowego, a ulga podatkowa nie jest przecież jego składnikiem. Postępowanie spadkowe tworzy jedynie pewne fakty, które mogą mieć znaczenie dla stosowania przepisów prawa podatkowego. Faktem takim może być np. istnienie w konkretnej sytuacji wielu spadkobierców, dziedziczenie przez nich majątku w częściach równych lub nierównych itp. Gdyby wysokość ulgi miała być wyłącznie konsekwencją udziału uprawnionych do jej otrzymania w majątku spadkowym, to niezbędne byłoby wyrażenie tej zasady *expressis verbis* w przepisach prawa podatkowego. Jeśliby nawet założyć, że interpretacja przez organy podatkowe przepisów o omawianych ulgach jest słuszna w odniesieniu do spadkobrania, to rodzi się od razu pytanie, na jakiej podstawie można by ją również stosować w stosunku do darowizn, których przedmiotem jest budynek mieszkalny lub lokal? Zauważmy, że przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn nie wprowadzają żadnych istotnych różnic pomiędzy ulgami z omawianego tytułu w razie nabycia budynku mieszkalnego lub lokalu w drodze spadku oraz w drodze darowizny — przynajmniej w stosunku do podatników zaliczanych do pierwszych dwóch grup podatkowych.

Jeszcze bardziej skomplikowana sytuacja wystąpi wówczas, gdy uprawnieni do ulg podatnicy należący do różnych grup podatkowych będą mieć udziały w spadku różnej wielkości. Jak już wspomniano wyżej, organy podatkowe stosują regułę przyznawania ulg, których wysokość jest w odpowiedniej relacji do udziału podatników w majątku spadkowym i odnoszona jest do odpowiadającego danej grupie podatkowej limitowi ulg. Przykładowo, jeżeli spadkobierca zaliczany do I grupy podatkowej otrzymał 2/3 masy spadkowej, a spadkobierca zaliczany do II grupy podatkowej — 1/3, to dla pierwszego z nich wysokość ulgi określa się w rozmiarach 2/3 kwoty 1.080 tys. zł (to jest 720 tys. zł), natomiast dla drugiego ulgę określa się w rozmiarach 1/3 kwoty 720 tys. zł (to jest 240 tys. zł). Podobnie jak poprzednio, postępowanie takie również prowadzi do redukcji przysługującej kwoty ulg podatkowych.

Jak wobec powyższego powinno się ustalać wysokość ulg w takim wypadku? Możemy posłużyć się tu następującą formułą arytmetyczną:

$$U_k = \frac{p_k \times A_k}{p_1 A_1 + p_2 A_2 + p_3 A_3} \times \max. A_i$$

gdzie:

U_k — wysokość ulgi dla spadkobierców lub obdarowanych zaliczonych do określonej grupy podatkowej,

p_k — wielkość udziału podatników danej grupy w nabytym majątku,

A_k — limit ulg przysługujący podatnikom danej grupy,

$p_{1, 2, 3}$ — wielkość udziału podatników I, II i III grupy podatkowej w nabytym majątku,

$A_{1, 2, 3}$ — limity ulg przysługujących podatnikom I, II i III grupy podatkowej,

$\max. A_i$ — limit ulg właściwy dla najbardziej uprzywilejowanej w danym wypadku grupy podatników.

Zastosowanie tej formuły ilustruje poniższy przykład, w którym dwóch uprawnionych do skorzystania z ulgi podatników, należących do I i II grupy podatkowej, nabył lokal mieszkalny w częściach odpowiadających 2/3 i 1/3 wartości nabytego majątku. W wypadku takim, posługując się przedstawioną wyżej formułą, możemy obliczyć wysokość ulgi dla podatnika I grupy podatkowej (nabycie 2/3 wartości majątku) w następujący sposób:

$$U_I = \frac{\frac{2}{3} \times 1.080.000}{\frac{2}{3} \times 1.080.000 + \frac{1}{3} \times 720.000} \times 1.080.000 = 810.000.$$

Tym samym sposobem obliczymy wysokość ulgi przysługującej podatnikowi II grupy podatkowej (nabycie 1/3 wartości majątku):

$$U_{II} = \frac{\frac{1}{3} \times 720.000}{\frac{2}{3} \times 1.080.000 + \frac{1}{3} \times 720.000} \times 1.080.000 = 270.000.$$

Jeżeli w danej grupie jest więcej niż jeden uprawniony, to wówczas podział kwoty ulgi przypadającej łącznie dla uprawnionych tej grupy ustala się w proporcji odpowiadającej relacji wartości nabytego przez nich majątku. Należy ponadto podkreślić, że przedstawioną wyżej formułę arytmetyczną można zastosować także do ustalania wysokości przysługującej kwoty ulg w sytuacjach prostszych, mniej skomplikowanych, omówionych już na wstępie tego punktu.

Należy dodać, że posługiwanie się przez praktykę podatkową określonymi formułami arytmetycznymi nie jest niczym szczególnym. Jako przykład można tu wskazać stosowanie takiej formuły przy ustalaniu podstawy opodatkowania w podatku od spadków i darowizn w sytuacji, gdy przedmiotem nabycia jest budynek wielomieszkanicowy z wolnym lokalem mieszkalnym.

5. W praktyce często występuje sytuacja, w której niektórzy spadkobiercy spełniają omówione już przez nas uprzednio warunki do otrzymania ulgi, inni zaś — nie. Sposób interpretacji przez organy podatkowe przepisów art. 16 ust. 1 w takich sytuacjach jest, naszym zdaniem, także dyskusyjny. W wypadku gdy tylko niektórzy ze spadkobierców należących do tej samej grupy podatkowej są uprawnieni do uzyskania ulgi, organy podatkowe dokonują redukcji wysokości ulgi w ten sposób, że dzielą jej kwotę pomiędzy wszystkich spadkobierców, a następnie przy obliczaniu podatku dla uprawnionych do uzyskania ulgi uwzględniają ją tylko w takiej kwocie, jaka przypada na nich po przeprowadzonym podziale. Przykładowo, gdy jest dwóch spadkobierców zaliczanych do I grupy podatkowej, ale tylko jeden z nich spełnia warunki do uzyskania ulgi, wówczas organ podatkowy limit ulg przysługujących uprawnionym należącym do tej grupy (1.080 tys. zł) dzieli na dwie równe części po 540 tys. zł, uwzględniając taką kwotę przy obliczaniu podatku

podatnikowi uprawnionemu do ulgi. Praktyka taka jest naszym zdaniem błędna, gdyż ani z art. 16 ust. 1 ustawy, ani też z innych przepisów nie wynikają żadne wskazówki co do możliwości redukcji kwoty ulgi w takiej właśnie sytuacji. Przypomnijmy, że jeśli chodzi o wysokość ulgi przypadającej konkretnemu podatnikowi, to nie jest ona wyraźnie określona w ustawie. Użyte tam sformułowania w rodzaju np. „do łącznej wysokości 1.080 tys. zł” itp. dotyczą nieokreślonej liczby spadkobierców. Stanowią one zarazem jedyną informację, na podstawie której indywidualizować się będzie wysokość ulgi dla poszczególnych uprawnionych spadkobierców. Można z tego wywnioskować, że ulga w wysokości 1.080 tys. zł przysługuje potencjalnie każdemu uprawnionemu zaliczonemu do I grupy podatkowej, spełniającemu warunki określone w art. 16 ust. 2. Redukcja wysokości kwoty ulgi może wynikać wyłącznie z okoliczności faktycznych, mianowicie w aspekcie podkreślanego już wcześniej limitowego charakteru ulgi. Będzie to miało miejsce wówczas, gdy do otrzymania ulgi jest uprawnionych wielu spadkobierców bądź obdarowanych albo też gdy wartość otrzymanego budynku mieszkalnego bądź lokalu jest niższa od kwoty ulgi przysługującej uprawnionemu.

Trzeba jeszcze raz podkreślić, że ustawa o podatku od spadków i darowizn nie zawiera żadnej klauzuli redukcyjnej, która mogłaby mieć zastosowanie w takiej sytuacji. Nie sformułowano takiej klauzuli ani wprost, ani też niepodobna wydedukować jej z przepisów ustawy. W konsekwencji zatem, gdy niektórzy ze spadkobierców nie spełniają warunków do otrzymania omawianej ulgi, nie może to być podstawą do redukcji ogólnej kwoty ulg przysługujących spadkobiercom do nich uprawnionym. Jeżeli więc tylko jeden ze spadkobierców zaliczonych do I grupy podatkowej jest uprawniony do otrzymania ulgi, to powinna mu ona przysługiwać w pełnej wysokości 1.080 tys. zł.

Bardziej złożona sytuacja faktyczna wystąpi wówczas, gdy jest więcej niż dwóch spadkobierców, należą oni do różnych grup podatkowych i tylko niektórzy z nich są uprawnieni do otrzymania ulgi. Zgodnie z przeprowadzonym wcześniej rozumowaniem należałoby stosować tutaj następujące reguły: a) istnienie spadkobierców, którym nie przysługuje prawo do ulgi, nie wpływa na wysokość łącznej kwoty zastosowanych ulg, b) podatnikom uprawnionym do uzyskania ulg przysługują one w łącznej wysokości, którą określa limit właściwy dla najbardziej uprzywilejowanych spośród nich pod tym względem, c) podział ustalonej w ten sposób kwoty ulg pomiędzy grupy podatkowe następuje na podstawie przedstawionej wcześniej zasady proporcji pomiędzy limitami ulg przysługujących im zgodnie z ustawą, d) podział tak obliczonej kwoty ulg pomiędzy podatników należących do tej samej grupy ustala się w proporcji odpowiadającej relacji wartości nabytego przez nich majątku.

Powyższą sytuację może dodatkowo komplikować fakt zróżnicowanej partycypacji poszczególnych podatników w masie spadkowej. Do ustalenia wysokości ulg w takim wypadku należałoby posługiwać się formułą arytmetyczną przedstawioną wyżej w pkt 4.

6. Przepisy obowiązującej obecnie ustawy o podatku od spadków i darowizn, niezależnie od tego, że tworzą one względnie skomplikowaną konstrukcję, pozostawiają również pewien margines niejasności interpretacyjnych. Odnosi się to między innymi do przepisów dotyczących ulg związanych z nabyciem budynku mieszkalnego lub lokalu. Lapidarność ich sformułowań w stosunku do złożoności stanów faktycznych występujących w praktyce zmusza do poszukiwań natury interpretacyjnej. W dotychczasowym toku rozważań staraliśmy się wykazać brak wystarczających podstaw prawnych do takiej interpretacji omawianych przepisów, jaką przy-

mują w praktyce organy podatkowe. Niezależnie od podniesionych już wątpliwości natury prawnej, podkreślić należy szereg niekonsekwencji, do jakich interpretacja taka prowadzi. Trudno się zgodzić, by w sytuacji, gdy mamy do czynienia z dziedziczeniem ustawowym i spadkobierców jest kilku lub kilkunastu, natomiast uprawnionym do ulgi jest tylko jeden z nich, ulga taka ulegała głębokiej redukcji na skutek jej podziału między wszystkich spadkobierców i faktycznym przyznaniem jej części tylko spadkobiercy uprawnionemu. Sytuacja prawna podatnika nie powinna być wyznaczana przez okoliczności niezależne od niego i nie związane bezpośrednio z faktem nabycia przez niego uprawnienia do ulgi.

Warto też podkreślić, że interpretacja omawianych przepisów przez organy podatkowe powoduje, iż o skorzystaniu z ulgi w pełnym wymiarze decydować może swoista „tatyka”, jaką przyjmie potencjalny spadkodawca co do sposobu rozdysponowania swego majątku. Jeśli np. dokona on za życia darowizny budynku mieszkalnego lub lokalu na rzecz syna uprawnionego do skorzystania z ulgi, nabywcą zaś pozostałego majątku uczyni w testamencie drugiego z synów, to ulga zostanie wykorzystana w całości. Jeżeli natomiast synowie otrzymają całość majątku w drodze dziedziczenia ustawowego, to uprawniony skorzysta jedynie z połowy przysługującej ulgi. Wydaje się, że brak racjonalnych argumentów dla uzasadnienia takiego różnicowania sytuacji prawnej podatników.

Trzeba też zauważyć, że proponowana i prawidłowa, naszym zdaniem, interpretacja przepisów dotyczących stosowania ulg związanych z nabyciem budynku mieszkalnego lub lokalu odznacza się pewną słabością, jaką jest zawikłość operacji rachunkowych w wypadku, gdy opodatkowanie dotyczy bardziej złożonych stanów faktycznych. Wynika to jednak, jak to już podkreśliliśmy, z nazbyt lapidarnego sformułowania omawianych przepisów i przyjętego przez nas — jako punktu wyjścia — założenia, że ustalone przez przepisy limity wysokości ulg dla poszczególnych grup podatkowych są kwotami, które powinny przysługiwać podatnikom w sposób efektywny, a nie tylko potencjalny. Ponieważ taka sytuacja nie może zadowalać, należałoby *de lege ferenda* wyraźnie ustalić reguły podziału ulg podatkowych pomiędzy uprawnionych, dążąc jednocześnie do uproszczenia tego systemu.

ZENON MARTYNIAK

WSPÓŁCZESTNIK CZYNU W ROLI ŚWIADKA

(zagadnienia wybrane)

Artykuł omawia sytuację procesową współuczestnika czynu przestępnego występującego w procesie karnym w roli świadka. Rozważania ujęte zostały w następujących sytuacjach: 1) kiedy współuczestnik czynu nie występuje w procesie w roli oskarżonego (podejrzanego), bo nie wszczęto przeciwko niemu postępowania, 2) kiedy współuczestnik czynu nie występuje w roli oskarżonego (podejrzanego), bo postępowanie przeciwko niemu zostało już prawomocnie zakończone, i 3) kiedy współuczestnik czynu występuje wprawdzie w roli oskarżonego (podejrzanego) o udział w tym samym przestępstwie, ale w odrębnym postępowaniu.