

Marek Kalinowski

Nasciturus a prawo podatkowe

Palestra 38/12(444), 34-39

1994

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.

■ Nasciturus a prawo podatkowe

Do roku 1993 spory o podmiotowość prawną nasciturusa ograniczały się praktycznie do nauki prawa cywilnego. Nie znajdowały one szerszego oddźwięku w innych gałęziach prawa, w szczególności zaś w prawie podatkowym. Uzasadniał to, jak można przypuszczać, stan ówczesnego ustawodawstwa, w tym m.in. definicja legalna podatnika zawarta w art. 3 ust. 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych¹. Przepis ten stanowił wprawdzie, iż podatnikami są m.in. osoby fizyczne, jednakże ze względu na brak jednolitego poglądu na podmiotowość cywilnoprawną nasciturusa, a w szczególności co do ewentualnego uznania go za osobę fizyczną, również prawo podatkowe nie miało podstaw ku temu, by rozstrzygnąć spór doktrynalny co do uznania go za podmiot praw i obowiązków podatkowych. Również poszczególne ustawy podatkowe nie czyniły nasciturusa podmiotem obowiązku podatkowego i nie nakładały na niego obowiązku uiszczenia podatku.

Dość ograniczoną dyskusję na temat podmiotowości podatkowej dziecka poczętego wywołało jedynie orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 1985 r., w którym Sąd ten uznał dopuszczalność darowizny na jego rzecz². Jednakże, mimo iż samo orzeczenie zapadło w sprawie podatkowej, której przedmiotem było opodatkowanie

darowizny dokonanej na rzecz nasciturusa, dyskusja dotyczyła w gruncie rzeczy jedynie jego podmiotowości cywilnoprawnej, pomijając rodzące się kwestie podmiotowości podatkowej.

Dokonana w 1993 r. nowelizacja art. 8 k.c. pociągnęła za sobą niewątpliwie daleko idące skutki w sferze podmiotowości cywilnoprawnej. Jednakże ze względu na istniejące w tym zakresie powiązania systemowe z prawem podatkowym, również w sferze prawa podatkowego nowelizacja ta czyni aktualnym problem podmiotowości podatkowej nasciturusa.

Instytucja „osobowości fizycznej” odnosi się do stosunków cywilnoprawnych. Z tej przyczyny nie znajduje zastosowania w sytuacjach, gdy człowiek występuje w innych rolach społecznych³. Jednakże, jak wskazano wyżej, przepisy prawa podatkowego, kreując własne instytucje ze sfery podmiotowości, posługują się pojęciem „osoba fizyczna”. Jednocześnie prawo podatkowe nie zawiera definicji osoby fizycznej. Z tej przyczyny analizując przepisy prawa podatkowego dotyczące osób fizycznych należy stosować zewnętrzną wykładnię systemową, nakazującą analizę przepisów prawa podatkowego na podstawie przepisów art. 8 i nast. k.c.⁴. Skoro zaś nasciturus jest na gruncie prawa cywilnego osobą fizyczną, czyni to aktualnym problem jego podmiotowości podatkowoprawnej.

O ile przyznanie nasciturusowi podmiotowości cywilnoprawnej odbyło się w sposób bezpośredni, w drodze nowelizacji art. 8 k.c., o tyle w prawie podatkowym problem podmiotowości nasciturusa wyłonił się poprzez istnienie związków systemowych prawa podatkowego z prawem cywilnym. Można więc stwierdzić, że podmiotowość podatkowopravna nasciturusa jest jedynie „ubocznym skutkiem” nadania mu podmiotowości cywilnoprawnej. Stąd też zapewne prawodawca nie do końca zdawał sobie sprawę z następstw zmiany treści pojęcia „osoba fizyczna” dla wykładni i stosowania prawa podatkowego. Następstwa te ujawniły się praktycznie w całym prawie podatkowym, a w sposób najbardziej jaskrawy w podatku dochodowym od osób fizycznych⁵. Stąd też dalsze rozważania ograniczone są jedynie do tego podatku, wystarczają bowiem do zilustrowania problemów w zakresie interpretacji prawa podatkowego, które pojawiły się w związku z przyznaniem nasciturusowi podmiotowości cywilnoprawnej.

Art. 1 u.p.d.f. stanowi, że podatkwom dochodowemu podlegają osoby fizyczne, co – *prima facie* – wskazywałoby, że również nasciturus, będąc osobą fizyczną, jest podmiotem tego podatku. Jednakże rozstrzygając kwestię jego podmiotowości, należy również uwzględnić art. 7 ust. 1 ustawy. Przepis ten stanowi, iż dochody małoletnich dzieci własnych i przysposobionych, z wyjątkiem dochodów z ich pracy, stypendiów oraz dochodów z przedmiotów oddanych im do swobodnego użytku, dolicza się do dochodów rodziców, chyba że rodzicom nie przysługuje prawo pobierania pożytków ze źródeł przychodów dzieci. Tak

więc małoletni na gruncie u.p.d.f. mają zdolność podatkową, a więc są podatnikami tylko w odniesieniu do trzech rodzajów przychodów, taksatywnie wymienionych w ustawie. Natomiast w zakresie innych rodzajów przychodów posiadają oni warunkową zdolność podatkową, tj. stają się podatnikami pod warunkiem, że rodzicom nie przysługuje prawo pobierania pożytków z ich źródeł przychodów.

Takie rozwiązanie w zakresie podmiotowości małoletnich na gruncie ustawy o podatku dochodowym zdaje się być skorelowane z rozwiązaniami Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego dotyczącymi zasad zarządu majątkiem dziecka.

W myśl art. 101 § 1 k.r.o. rodzice obowiązani są sprawować z należyłą starannością zarząd majątkiem dziecka pozostającego pod ich władzą rodzicielską. Jednakże – w myśl art. 101 § 2 k.r.o. – zarząd ten nie obejmuje zarobków dziecka ani przedmiotów oddanych mu do swobodnego użytku. W ramach tego zarządu rodzice mają m.in. prawny obowiązek pobierania dochodu płynącego z majątku dziecka i przeznaczania go na utrzymanie i wychowanie dziecka oraz jego rodzeństwa, które wychowuje się razem z nim, nadwyżki zaś – na inne uzasadnione potrzeby rodziny. Jednocześnie po ustaniu zarządu dziecku nie przysługuje w ogóle prawo żądania od rodziców złożenia rachunku z pobranego dochodu, który powinien ulec zużyciu w sposób wskazany wyżej.

Fakt, iż podmiotowość podatkowa na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych została ukształtowana w taki sposób, iż w praktyce nie będzie posiadał jej nasciturus, nie oznacza, iż jego podmiotowość cywilnopraw-

na nie rzutuje na sytuację osób, które są podmiotami tego podatku. Skoro bowiem nasciturus może nabyć majątek przynoszący dochód, niewątpliwie pojawia się kwestia opodatkowania tego dochodu.

Ustawa o podatku dochodowym nie reguluje wprost kwestii opodatkowania dochodów z majątku nasciturusa. Kwestię tę w obecnie obowiązującym stanie prawnym można jedynie próbować rozwiązywać na podstawie art. 7 ustawy, w myśl którego dochody małoletnich dzieci – z pewnymi wyjątkami – dolicza się do dochodów rodziców, chyba że nie służy im prawo pobierania pożytków ze źródeł przychodów dzieci. Na tle tego przepisu rodzi się pytanie, czy dziecko poczęte nabywa dochody z majątku nabytego przez nie w okresie prenatalnym. Wydaje się, że odpowiedź na tak sformułowane pytanie powinna być negatywna. Za takim rozstrzygnięciem przemawia fakt, iż nabycie przez nasciturusa praw i zobowiązań majątkowych następuje pod warunkiem, iż urodzi się żywy. Do chwili urodzenia nie nabywa on więc definitywnie żadnych praw ani obowiązków majątkowych, a tym samym nie nabywa definitywnie majątku, który mógłby przynosić dochód. Tym bardziej nie jest możliwe przypisywanie nasciturusowi osiągnięcia dochodu, który mógłby zostać doliczony do dochodów rodziców. Do chwili urodzenia można co najwyżej mówić o przychodzie z majątku nabytego warunkowo przez nasciturusa⁶.

Nie można jednak nie dostrzegać faktu, iż niezależnie od tego, że majątek zostaje nabyty przez nasciturusa warunkowo, może on przynosić dochód, który rodzice, w związku z ciężącymi na nich

obowiązkami płynącymi z władzy rodzicielskiej, powinni pobrać i przeznaczyć na cele określone w przepisie art. 101 § 2 k.r.o. Skoro zaś rodzice faktycznie osiągają przychód płynący z majątku dziecka, dochód ten powinien zostać doliczony do ich dochodów. Przyjmując takie rozwiązanie należy jednak zdawać sobie sprawę z faktu, że w przypadku, gdy dziecko urodzi się martwe i tym samym nie nabędzie majątku, z którego płynął dochód, może dojść do opodatkowania dochodu pozornego, który nie został osiągnięty. W takiej bowiem sytuacji rodzice będą osobami bezpodstawnie wzbogaconymi w rozumieniu przepisów art. 405 i następnych k.c. Należy również dostrzec, że w literaturze cywilistycznej przyjmowany jest niekiedy pogląd, iż władza rodzicielska powstaje dopiero z chwilą narodzin dziecka⁷. Gdyby przyjąć ten pogląd, należałoby konsekwentnie przyjąć, że dopiero z tym momentem rodzice uzyskiwaliby prawo pobierania pożytków z majątku dziecka. Zatem dochód z majątku nasciturusa do chwili jego urodzenia nie podlegałby doliczeniu do majątku rodziców i opodatkowaniu na ich imię. Tym samym powstawałaby przerwa w opodatkowaniu dochodu płynącego ze źródła nabytego warunkowo przez nasciturusa.

W związku z tym ostatnim stwierdzeniem nasuwałyby się dwa zasadnicze pytania. Po pierwsze, należałoby zadać pytanie o trwałość wskazanej wyżej przerwy, tj. czy dochód płynący ze źródła między dniem nabycia go przez nasciturusa a dniem urodzenia miałby być definitywnie wolny od podatku, czy też miałby jedynie zostać odroczony termin poboru podatku? Po drugie należałoby postawić pytanie, czy skutek w postaci

przerwy w opodatkowaniu dochodu płynącego z czynnego źródła został przewidziany przez prawodawcę podatkowego?

Analiza przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wydaje się wskazywać, iż dochód płynący z czynnego źródła przychodów między dniem nabycia go przez nasciturusa a dniem urodzenia byłby w analizowanym przypadku definitywnie wolny od podatku. W myśl art. 7 ustawy o podatku dochodowym do dochodów rodziców dolicza się bowiem dochód małoletnich dzieci. Nasciturus nabywa definitywnie spadek bądź przedmiot darowizny w dniu urodzenia, lecz ze skutkiem *ex tunc*. Nie można jednak przyjąć, że w chwili urodzenia nabywa on z jednej strony majątek istniejący w chwili otwarcia spadku lub dokonania darowizny, z drugiej zaś dochód, który przyniósł ten majątek do momentu urodzenia; dla nasciturusa będzie to tylko i wyłącznie majątek. Dochodem będą natomiast dla niego tylko te wartości, które będą płynęły ze źródła od chwili urodzenia. Z tej też przyczyny dochodów sprzed urodzenia nie można byłoby doliczyć do dochodów rodziców w celu ich opodatkowania.

Natomiast odpowiedź na drugie z postawionych pytań nie może być jednoznaczna. W obowiązującym stanie prawnym można dostrzec, że problem braku ciągłości opodatkowania pojawia się nie tylko w przypadku nabycia czynnego źródła przychodów przez nasciturusa, lecz w każdym przypadku nabycia takiego źródła w drodze spadkobrania. Do momentu milczącego lub wyraźnego objęcia spadku przez spadkobierców istnieje bowiem stan niepewności, czy nabycie będzie nabyciem definitywnym, co uniemożliwia moim zdaniem przypisa-

nie im dochodów, które może on przynosić. Ten argument przemawiałby za stwierdzeniem, iż ustawa o podatku dochodowym dopuszcza brak ciągłości opodatkowania dochodów. Jednakże przeciw temu stwierdzeniu przemawiają argumenty natury systemowej. Należy bowiem dostrzec to, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przyjmuje zasadę opodatkowania wszelkich dochodów, poza wyjątkami ściśle określonymi w ustawie (art. 9 ust. 1 ustawy). Pozwala to na sformułowanie hipotezy, że nie było zamiarem ustawodawcy zwolnienie od podatku dochodów płynących ze źródła nabytego przez nasciturusa. Hipoteza ta jest tym bardziej uzasadniona, że wartość przyrostu majątkowego między dniem spadkobrania lub darowizny a dniem urodzenia, który uzyska nasciturus, nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn ani innym podatkiem.

Problem opodatkowania dochodów płynących z majątku nabytego warunkowo przez nasciturusa dodatkowo komplikuje się w przypadku przyjęcia takiej wykładni przepisu art. 7 u.p.d.f., w myśl którego dochody z majątku małoletnich dzieci zawsze opodatkowane są odrębnie od majątku rodziców⁸.

Przeprowadzona wyżej analiza prowadzi do wniosku, że skutkiem dokonanej w prawie cywilnym zmiany treści pojęcia „osoba fizyczna” są daleko idące następstwa w sferze prawa podatkowego. Po pierwsze, osobowość fizyczna nasciturusa wprowadza element niepewności w zakresie wykładni przepisów podatkowych regulujących moment powstania obowiązku podatkowego.

Po drugie, zmiana ta spowodowała przerwanie ciągłości opodatkowania

w podatkach, w których przedmiotem są zjawiska o charakterze ciągłym, jak osiągnięcie dochodu w przypadku podatku dochodowego i podatku od nieruchomości⁹.

Powyższe przykłady dowodzą, iż na gruncie prawa podatkowego nasciturus, mimo iż jest osobą fizyczną, może nie być uznany za podmiot stosunków podatkowoprawnych. Przyczyna takiego stanu tkwi w sposobie konstruowania przez prawodawcę podatkowego własnych instytucji prawnych odnoszących się do podmiotowości podatkowej. Czyżni on bowiem podmiotem konkretnego zobowiązania podatkowego tylko takie osoby fizyczne, które spełniają dodatkowo warunki określone w przepisach normujących dany podatek¹⁰. W ten sposób następuje swoista transformacja instytucji osobowości fizycznej na gruncie prawa podatkowego. Stąd też jeśli nasciturus, będąc co prawda osobą fizyczną, nie może spełnić tych szczegółowych warunków uregulowanych w konkretnych ustawach podatkowych, nie może on stać się podmiotem podatkowym.

Na gruncie prawa podatkowego zjawiska towarzyszące uznaniu podmiotowości nasciturosa muszą zostać ocenione negatywnie. Ich występowanie wprowadza bowiem daleko idącą dysharmonię

w funkcjonującym systemie podatkowym. Powodują również powstanie stanu niepewności co do treści obowiązującego prawa podatkowego.

Powyższe uwagi skłaniają do jednej zasadniczej refleksji odnoszącej się do procesu legislacyjnego, a zwłaszcza do techniki prawodawczej. Ustawodawca, regulując instytucję prawną na gruncie określonej gałęzi prawa, nie może tracić z pola widzenia tego, iż stanowi ona zarazem integralną część nadrzędnej całości, jaką jest system prawa. Wymóg spójności tego systemu jest przyczyną sprawczą kształtowania się różnego typu związków między jego integralnymi częściami. Niedostrzeżenie tych związków w trakcie procesu legislacyjnego może stać się przyczyną naruszenia czy to spójności systemu prawa, czy też spójności określonej gałęzi prawa. Dlatego też dokonując zmian w jednej gałęzi prawa, należy uwzględnić, jakie skutki wywierają one będą w innych gałęziach prawa ze względu na istniejące związki strukturalne i systemowe.

Powracając zaś na grunt prawa podatkowego, należy postulować jak najszybsze dokonanie w nim zmian w celu usunięcia powstałych luk, co ma istotne znaczenie dla poszczególnych jednostek, ich uprawnień, obowiązków i interesów.

Przypisy:

¹ Dz.U nr 27, poz. 113 z późn. zm.; ustawa ta będzie dalej cytowana jako „u.z.p.”.

² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 listopada 1985 r., III SA 1183/85, OSPiKA 1987, nr 2, poz. 28 z glosami aprobującymi J. Winiarza i J. Postusznego, NP z 1988, nr 1 z glosą aprobującą M. Nesterowicza, PiP 1987, nr 2 z glosą krytyczną K. Wesołowskiego.

³ Z. Radwański: *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 1993, s. 109.

⁴ Zewnętrzna wykładnia systemowa zaakceptowana została przez Naczelny Sąd Administracyjny w orzeczeniu z dnia 7 marca 1987 r. (III SA 393/87, OSPiKA 1989, nr 3, poz. 53), w którym stosowanie przepisów k.c. odnoszących się do miejsca zamieszkania w zakresie prawa celnego, w związku z brakiem definicji pojęcia miejsca zamieszkania w prawie celnym. Tak też R. Mastalski: *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 100 i n.

⁵ Podatek ten uregulowany został ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz U 1993, nr 90, poz. 416 z późn. zm.); ustawa ta będzie dalej cytowana jako „u.p.d.f.”.

⁶ W doktrynie wskazuje się, iż do podstawowych cech przychodu podatkowego należy powiązanie go ze źródłem, z którego pochodzi, a do cech dochodu podatkowego należy ściśle powiązanie go z osobą, która ten dochód osiąga; por. A. Kostecki: *Podatki przychodowe i podatki dochodowe (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. 3, s. 267 i n.

⁷ S. Grzybowski: *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1985, s. 157–158.

⁸ Pogląd taki zaprezentowała H. Litwińczuk, która dokonując wykładni art. 7 u.p.d.f. wskazała, że skoro prawodawca podatkowy uzależnia łączne opodatkowanie nie od posiadania przez rodziców prawa zarządu majątkiem dziecka, lecz od posiadania prawa pobierania pożytków z tego majątku, to należy przyjąć, że dochody z majątku małoletnich dzieci powinny być opodatkowane odrębnie od majątku rodziców; H. Litwińczuk: *Prawo bilansowe i podatkowe podmiotów gospodarczych*, Warszawa 1993, s. 228–229. Pogląd ten wydaje się kontrowersyjny w świetle art. 101 § 2 k.r.o., który przewiduje uprawnienie rodziców do dysponowania dochodem z majątku dziecka.

⁹ Podobny skutek można będzie zaobserwować również w podatku od wartości dodanej, jeśli przedmiotem spadku stanie się przedsiębiorstwo czy w podatku od nieruchomości.

¹⁰ W. Olszowy: *Podmiotowość finansowoprawna osób fizycznych*, „ZNUŁ” 1979, nr 65, s. 148.