



KRAKOWSKA AKADEMIA  
im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego

Wydział Prawa, Administracji i Stosunków Międzynarodowych  
PRAWO

Dr Bogusław Balza

DZIEDZICZENIE TRANSGRANICZNE.  
MIĘDZY SWOBODĄ TESTOWANIA A OGRANICZENIAMI  
WYNIKAJACYMI Z OPODATKOWANIA SPADKÓW

Rozprawa doktorska  
przygotowana pod kierunkiem  
Prof. nadzw. dr. hab. Mariusza Załuckiego

Kraków 2018

## Spis treści

Wstęp.....	6
Rozdział 1 Swoboda testowania w państwach o największych skupiskach Polonii.....	33
1.1. Geneza, znaczenie i ograniczenia swobody testowania.....	33
1.2. Ewolucja przepisów dotyczących swobody testowania.....	40
1.2.1. Prawo w starożytnej Grecji.....	40
1.2.2. Prawo rzymskie.....	42
1.2.3. Swoboda testowania w Niemczech.....	44
1.2.4. Swoboda testowania we Francji.....	49
1.2.5. Swoboda testowania w Anglii.....	54
1.2.6. Swoboda testowania w Irlandii.....	58
1.2.7. Swoboda testowania w Stanach Zjednoczonych Ameryki.....	62
1.2.8. Swoboda testowania w Kanadzie.....	69
1.2.9. Swoboda testowania w Australii.....	73
1.2.10. Swoboda testowania w Polsce.....	76
1.3. Konstrukcje prawne ograniczające swobodę testowania.....	81
1.3.1. Ograniczenia ze względu na potrzebę ochrony osób bliskich spadkodawcy.....	81
1.3.1.1. Zachowek.....	83
1.3.1.2. Rezerwa.....	89
1.3.1.3. System alimentacyjny.....	93
1.3.2. Ograniczenia związane z potrzebą ochrony niektórych składników majątku spadkowego.....	99
1.3.3. Ograniczenia fiskalne.....	101
1.4. Podsumowanie i wnioski.....	103

Rozdział 2 Kierunki emigracji Polaków determinantem implikacji podatkowo-spadkowych polskich obywateli.....	105
2.1. Wprowadzenie.....	105
2.2. Skala i kierunki polskiej emigracji w okresie PRL.....	106
2.3. Emigracja z Polski po upadku komunizmu.....	109
2.4. Emigracja zarobkowa Polaków po przystąpieniu do Unii Europejskiej.....	111
2.5. Podsumowanie i wnioski.....	112
Rozdział 3 Mechanizmy dziedziczenia spadków w państwach zamieszkałych przez Polonię.....	114
3.1. Międzynarodowe prawo spadkowe jako źródło mechanizmów dziedziczenia spadków.....	114
3.2. Zakres europejskiego prawa spadkowego i jego wpływ na aspekt transgranicznego dziedziczenia.....	120
3.3. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w państwach o największych skupiskach Polonii.....	130
3.3.1. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w Niemczech.....	130
3.3.2. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku we Francji.....	135
3.3.3. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w Anglii.....	140
3.3.4. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w Irlandii.....	143
3.3.5. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w Stanach Zjednoczonych Ameryki.....	146
3.3.6. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w Kanadzie.....	150
3.3.7. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w Australii.....	153
3.4. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w Polsce.....	155
3.5. Podsumowanie i wnioski.....	160

Rozdział 4 Podatek od spadków w systemach prawnych wybranych państw.....	162
4.1. Wprowadzenie.....	162
4.2. Charakterystyka konstrukcji podatku od spadków w państwach o największych skupiskach Polonii.....	163
4.2.1. Niemcy.....	163
4.2.2. Francja.....	169
4.2.3 Anglia.....	173
4.2.4. Irlandia.....	179
4.2.5. Stany Zjednoczone Ameryki.....	185
4.2.6. Kanada.....	189
4.2.7. Australia.....	191
4.3. Ograniczenia wynikające z umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę z wybranymi państwami.....	192
4.4. Opodatkowanie spadków w oparciu o przepisy prawa międzynarodowego.....	199
4.5. Unijne regulacje prawne dotyczące zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu spadków..	201
4.6. Podsumowanie i wnioski.....	205
Rozdział 5 Podatek od spadków jako element polskiego systemu prawnego.....	206
5.1. Wprowadzenie.....	206
5.2. Geneza podatku od spadków w Polsce.....	206
5.3. Podmiot i przedmiot opodatkowania.....	210
5.4. Podstawa opodatkowania.....	212
5.5. Stawka i skala podatkowa.....	216
5.6. Grupy podatkowe.....	218
5.7. Zwolnienia podmiotowe.....	220
5.8. Konstrukcja podatku spadkowego w Polsce na tle rozwiązań funkcjonujących w państwach o największych skupiskach Polonii.....	221
5.9. Harmonizacja podatku spadkowego w Unii Europejskiej.....	224
5.10. Podsumowanie i wnioski.....	228

Rozdział 6 Ekonomiczne oraz etyczne konsekwencje podatku od spadków.....	230
6.1. Wprowadzenie.....	230
6.2. Podatek od spadków jako źródło dochodów sfinansowania działalności państwa i obciążeń finansowych rodzin.....	231
6.2.1 Podatek od spadków na tle dochodów budżetowych państw o największych skupiskach Polonii.....	231
6.2.2. Poziom i struktura dochodów gospodarstw domowych w Polsce.....	241
6.2.3. Warunki, jakość i standard życia mieszkańców w Polsce.....	251
6.3. Podatek od spadków w kontekście zasady sprawiedliwości podatkowej i uniwersalnych zasad podatkowych.....	256
6.4. Etyczne i społeczne konsekwencje podatku od spadków.....	262
6.5. Podsumowanie i wnioski.....	268
Wnioski i postulaty de lege ferenda.....	270
Wykaz podstawowych aktów prawnych.....	273
Wykaz podstawowych orzeczeń.....	277
Bibliografia.....	280

## Wstęp

Współczesny świat to globalna wioska, w której postęp technologiczny umożliwia niemal nieograniczoną swobodę komunikowania się i podróżowania. Ludzie coraz częściej decydują się na wyjazd bez ryzyka utraty kontaktu z najbliższymi<sup>1</sup>. To brak barier i większa mobilność społeczeństwa powoduje, że wiele osób rozpoczyna pracę, nabywa nieruchomości lub inwestuje poza granicami macierzystego kraju. Lata, w których tylko nieliczne jednostki emigrowały odeszły do przeszłości. Likwidacja formalnych ograniczeń oraz chęć poprawy statusu materialnego powoduje, że bezpowrotnie minęły czasy przebywania w jednym kraju przez całe życie.

Polska od zawsze była krajem o dużych tradycjach emigracyjnych. Kolejne pokolenia naszych rodaków podejmowały decyzje o opuszczeniu kraju. Wyjazd był często receptą na rozwiązanie problemów materialnych, politycznych, społecznych czy rodzinnych. Polacy emigrowali w różne rejony świata. Najczęściej kierowali się do państw Europy Zachodniej, Ameryki Północnej oraz Australii<sup>2</sup>. W XX wieku największa fala emigracji nastąpiła po zakończeniu drugiej wojny światowej. W wyniku zmian granic, masowych przesiedleń oraz ucieczki przed radziecką okupacją - Polskę opuściło ponad 5 milionów obywateli. Procesy emigracyjne były kontynuowane w okresie Polski Ludowej. W latach 1945-1989 z Polski bezpowrotnie wyjechało ponad dwa miliony osób. Głównym powodem emigracji były czynniki polityczne, wynikające z braku akceptacji ówczesnego ustroju państwa i niezadowolenia z umacniania się władzy komunistycznej. Odzyskanie niepodległości w 1989 roku spowodowało zmianę motywów wśród osób wyjeżdżających. Okres przez akcesją do Unii Europejskiej charakteryzował się głównie wzrostem czasowej emigracji zarobkowej. W tym czasie, Polskę opuściło około trzysta tysięcy rodaków<sup>3</sup>. Po przystąpieniu naszego kraju do Unii Europejskiej nastąpił wyraźny wzrost emigracji. Otwarcie - dla polskich obywateli - rynków pracy przez państwa o znacznie wyższym poziomie zamożności zachęciło do wyjazdu wielu młodych i wykształconych obywateli. W rezultacie, w 2015 roku ilość Polaków przebywających czasowo lub na stałe za granicą osiągnęła liczbę ponad dwóch milionów<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> F. Sonneveldt, General report: avoidance of multiple inheritance taxation within Europe, Konferencja w Maastricht 2-3 czerwca 2000, New York 2001, s. 81

<sup>2</sup> J. Mariola, Polacy w Wielkiej Brytanii – emigracja powojenna i poakcesyjna, różnie, podobieństwa, wzajemne relacje, Katowice 2012, s. 5

<sup>3</sup> A. Mazurkiewicz, Zarys historii emigracji z ziem polskich, Gdynia 2011, s. 4

<sup>4</sup> Główny Urząd Statystyczny, Informacja o rozmiarach i kierunkach czasowej emigracji z Polski w latach 2004-2014, Notatka informacyjna, Warszawa 2015, s. 2

W porównaniu do minionych lat, nastąpiła zmiana motywów determinujących wyjazd. W niepodległej Polsce, straciły na znaczeniu bodźce polityczne, ustępując miejsca czynnikom ekonomicznym. Dążenie do poprawy sytuacji finansowej, brak perspektyw na znalezienie interesującej pracy w kraju, jak również chęć poznania świata stały się głównymi impulsami dla nowej fali emigracji<sup>5</sup>. Ten ostatni czynnik, wskazuje na istotną ewolucję światopoglądu młodych Polaków. Nowe pokolenie charakteryzuje się otwartością na zmiany, gotowością na nowe doświadczenia życiowe i pragnieniem poszerzania własnych horyzontów. Dzięki postępom technologicznym i nowym formom komunikacji, decyzja o emigracji stała się łatwiejsza niż kiedykolwiek wcześniej.

Mobilność obywateli rodzi jednak trudności, które parę lat temu nie powodowały istotnego problemu praktycznego, a obecnie stają się coraz większym wyzwaniem. Osoby mieszkające za granicą nabywają rzeczy i prawa podlegające obcej jurysdykcji. Rosnąca mobilność społeczeństwa i idąca za tym możliwość posiadania majątku na obszarze kilku państw rodzi zatem sytuację, która nigdy wcześniej nie miała miejsca na obecną skalę.

Analizy Europejskiego Urzędu Statystycznego Eurostat oraz badania przeprowadzone na wniosek Komisji Europejskiej wskazują, że tylko w samej Unii Europejskiej wartość nieruchomości nabywanych transgranicznie wzrosła w przeciągu ostatnich dziesięciu lat o ponad 50%<sup>6</sup>. Jednocześnie masowo przyrasta wartość inwestycji gospodarczych realizowanych przez emigrantów. Osoby przyjeżdżające, często podejmują decyzje o założeniu przedsiębiorstwa i prowadzeniu własnej działalności gospodarczej, przyczyniając się do pomnażania własnego kapitału<sup>7</sup>. Badania Eurostat przedstawiają sytuacje w państwach unijnych. Jednak analogiczną tendencję można zaobserwować w innych krajach o największych skupiskach Polonii. W Stanach Zjednoczonych, emigranci stanowią istotny segment wśród właścicieli nieruchomości. W ciągu ostatniej dekady, ilość nieruchomości nabywanych przez cudzoziemców wzrosła o 30%<sup>8</sup>. Podobny trend dostrzegalny jest w Kanadzie, gdzie ponad 20% emigrantów białego pochodzenia decyduje się na zakup nieruchomości w ciągu pierwszego roku pobytu w tym kraju<sup>9</sup>. Porównywalna

---

<sup>5</sup> A. Bobrowska, *Migracje Polaków po przystąpieniu do Unii Europejskiej*, Gdynia 2013, s. 53

<sup>6</sup> H. Næss-Schmidt, *Study on inheritance taxes in EU member states and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU*, Copenhagen 2011, s. 63-64

<sup>7</sup> European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee, Tracking cross-border inheritance tax obstacles within EU*, Brussels 2011, s. 4

<sup>8</sup> *America's rental housing, evolving markets and needs*, Cambridge 2013, s. 3

<sup>9</sup> M. Haan, *The housing experiences of new Canadians: insights from the longitudinal survey of immigrants to Canada*, New Brunswick 2012, s. 35

tendencja obserwowana jest w Australii, w której wartość nieruchomości nabytych przez cudzoziemców – w 2014 roku - wynosiła 24 miliardy dolarów australijskich<sup>10</sup>.

Biorąc pod uwagę powyższe dane, należy założyć, że w niedalekiej przyszłości nastąpi wzrost ilości transgranicznych spadków dziedziczonych przez obywateli polskich<sup>11</sup>. Oznacza to zwiększenie liczby spadków dziedziczonych po osobach zmarłych, w których występuje element zagraniczny. Takim elementem może być lokalizacja majątku w innym państwie lub miejsce zamieszkania spadkodawcy poza granicami Polski. Narastające zjawisko emigracji, swoboda przemieszczania się, możliwość nabywania dóbr poza granicami Polski oraz fakt istnienia dużych skupisk Polonii poza granicami kraju niewątpliwie przyczyni się do większej częstotliwości tego typu zdarzeń. W praktyce, wzrost międzynarodowych postępowań spadkowych spowoduje implikacje fiskalne, w tym ryzyko wielokrotnego opodatkowania spadku.

Obecnie liczba możliwych przypadków dziedziczenia spadków transgranicznych - przez osoby wymienione w art. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn – jest ostrożnie szacowana od 21 tys. do 26 tys. rocznie<sup>12</sup>. Badania Komisji Europejskiej wskazują, że ilość spadków o charakterze międzynarodowym stanowi obecnie 10% ogółu wszystkich postępowań spadkowych. Oznacza to, iż każdego roku na terenie Unii Europejskiej ponad pół miliona spraw dotyczy dziedziczenia transgranicznego<sup>13</sup>.

Wraz ze wzrostem ilości spadków, następuje przyrost ich wartości. W Niemczech – w państwie służącym polskiemu ustawodawcy za wzór w zakresie regulacji prawa prywatnego – nastąpił 50% wzrost wartości statystycznego spadku na przestrzeni zaledwie jednej dekady<sup>14</sup>. Wyjaśnieniem

---

<sup>10</sup> The Parliament of the Commonwealth of Australia, Report on foreign investments in residential real estate, Canberra 2014, s. 4

<sup>11</sup> Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. 1983 Nr 45 poz. 207) podatnikami podatku od spadków i darowizn są osoby będące obywatelem polskim lub mające miejsce stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

<sup>12</sup> Wyliczenia ilości potencjalnych przypadków dziedziczenia transgranicznego przez obywateli polskich oraz podatników mających miejsce stałego pobytu w Polsce została dokonana w oparciu o metodologię zastosowaną przez Komisję Europejską przy wyliczeniu ilości potencjalnych spadków transgranicznych w Unii Europejskiej. Commission staff working paper impact assessment accompanying the document Commission recommendation regarding relief for double taxation of inheritances, Brussels 2011, s. 21

<sup>13</sup> E.J. Navez, The influence of EU law on inheritance taxation: is the intensification of negative integration enough to eliminate the obstacles preventing EU citizens from crossing borders within the single market?, New York 2012, s. 4

<sup>14</sup> Por. W. Pintens, Needs and Opportunity of Convergence in European Succession Laws, w. The Law of Succession: Testamentary Freedom. European Perspectives, Groningen 2011, s. 5

W oparciu o badania Meyer i Siewec, wartość spadków w Niemczech wynosiła 233 miliardów euro w 2011 roku. Według prognoz Braun, Pfeiffer oraz Thomschke w ciągu następnej dekady wartość spadków wzrośnie do 258 miliardów euro. Oznacza to, iż w ciągu dekady nastąpi 11% wzrost. Wyliczenia badaczy nie są jednak kompletne, gdyż pomijają część grup społecznych. Schinke Christoph, Inheritance in Germany in the 2000s, 8<sup>th</sup> Norwegian-German Seminar on Public Economics, Munich 2013, s. 3



powyższego trendu jest systematyczna poprawa sytuacji materialnej emerytów. W ciągu ostatnich dziesięciu lat, PKB w Niemczech wzrósł o 24%, w Wielkiej Brytanii o 17%, w Stanach Zjednoczonych o 28%, Kanadzie 18%, Australii 21% a we Francji o 16%<sup>15</sup>. Rozwój gospodarczy i wyższa stopa życia wpływa na zamożność obywateli. Ludzie dysponując nadwyżkami finansowymi przeznaczają „wolne” środki na inwestycje oraz oszczędności<sup>16</sup>. W konsekwencji, osoby przechodzące na emeryturę utrzymują zbliżony poziomu dochodu do tego który osiągały w trakcie swojej aktywności zawodowej<sup>17</sup>.

Przewiduje się, że następstwem bogacenia się społeczeństwa będzie wzrost dochodów z tytułu podatków od spadków i darowizn<sup>18</sup>. Powyższa tendencja wystąpi nie tylko w państwach wysokorozwiniętych, ale również w krajach rozwijających się, w tym w Polsce<sup>19</sup>. Zwiększenie dochodów podatkowych w naszym kraju będzie uzależnione od dwóch czynników: skali zjawiska podwójnego opodatkowania spadków transgranicznych oraz tempa bogacenia się ludności<sup>20</sup>.

Wraz ze wzrostem wartości spadków, większego znaczenia nabiera prawo do swobodnego rozrządzania majątkiem na wypadek śmierci. W okresie gospodarki centralnie planowanej, gdy większość zasobów ekonomicznych znajdowała się w rękach państwa, a zasobność obywateli była niewielka, znaczenie swobody rozporządzania było drugoplanowe. W pierwszej kolejności, priorytetem władzy komunistycznej było zapewnienie socjalnej ochrony rodziny<sup>21</sup>. Z tego też powodu, w uzasadnieniu do projektu kodeksu cywilnego z 1962 roku wskazano, że całkowita swoboda rozporządzania majątkiem, jak również zupełne pozbawienie tego prawa jest społecznie szkodliwe. Ustawodawca, w obu przypadkach uzasadniał swoje stanowisko chęcią zapewnienia socjalnej i materialnej ochrony rodziny. W pierwszej sytuacji – umożliwiając całkowitą swobodę dysponowania majątkiem – wskazywał, że bez wsparcia mogliby pozostać członkowie najbliższej rodziny spadkodawcy, o których utrzymanie był on zobowiązany się troszczyć i których utrzymaniu służył w pewnej mierze dochód z jego majątku. Dlatego zagwarantowanie osobom

---

<sup>15</sup> Dane na podstawie raportu Banku Światowego: <http://data.worldbank.org/indicator> oraz Eurostat:

[http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/National\\_accounts\\_and\\_GDP#Developments\\_in\\_GDP](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/National_accounts_and_GDP#Developments_in_GDP)

<sup>16</sup> M. Załucki, *Przyszłość zachowku w prawie polskim*, Kraków 2012, s. 529

<sup>17</sup> C. Schinke, *Inheritance in Germany in the 2000s*, 8<sup>th</sup> Norwegian-German Seminar on Public Economics, Munich 2013, s. 2

<sup>18</sup> Por. J. Sieweck, *Branchenreport Erbschaften*, Cologne 2011,

<sup>19</sup> M. Załucki, *Przyszłość zachowku...* op. cit, s. 530

<sup>20</sup> W Polsce wskaźnik PKB per capita wynosi 67% średniego poziomu Unii Europejskiej (dane z 2014 roku) w 2003 roku ten wskaźnik wynosił 48%. Dane Eurostat: [http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:GDP\\_at\\_current\\_market\\_prices,\\_2003%E2%80%932014\\_and\\_2012%E2%80%932014\\_YB15.png](http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/File:GDP_at_current_market_prices,_2003%E2%80%932014_and_2012%E2%80%932014_YB15.png)

<sup>21</sup> M. Załucki, *Wydzieńczenie w prawie polskim na tle porównawczym*, Warszawa 2010,

najbliższym udziału w masie spadkowej poprzez ograniczenie swobody testowania miało służyć wzmocnieniu instytucji rodziny, będącej przedmiotem szczególnej troski w państwach socjalistycznych<sup>22</sup>. Z drugiej strony, ustawodawca przyznał pewną swobodę testowania. W uzasadnieniu wskazując, że taka możliwość daje spadkodawcy (...) *możliwość naprawienia krzywd, jakie mogą powstać przy dziedziczeniu ustawowym na skutek jednolitego, szablonowego traktowania przez ustawę wszystkich spadkobierców, bez względu na ich wiek, zdolność do pracy, przygotowanie do zawodu i stan majątkowy (...)*<sup>23</sup>. W założeniach ustawodawcy, przyznanie swobody dysponowania majątkiem na wypadek śmierci miało umożliwić spadkodawcy wsparcie socjalne i materialne najbliższym poprzez przeznaczenie większej części udziału w spadku osobie małoletniej niż dorosłej, lub spadkobiercy bardziej fizycznie lub umysłowo upośledzonemu niż w pełni zdrowemu, albo wreszcie spadkobiercy będącemu w gorszym położeniu finansowym niż temu, który jest w korzystnej sytuacji materialnej i dobrze zarabia.

Zagadnienie dotyczące wolności dysponowania majątkiem na wypadek śmierci nie jest dylematem ostatnich lat, czy minionego ustroju. Naukowcy od stuleci, pomimo argumentów za oraz przeciw, popierają na ogół pogląd, że dysponowanie majątkiem przez spadkodawcę jest pewnym nawiązaniem do teorii odnoszących się do własności prywatnej. Z tego powodu, jeśli zezwala się na istnienie własności prywatnej jak również posiadanie i pomnażanie majątku przez podmioty prawa – co w nowożytnych czasach jest powszechnie akceptowane – to następstwem tego podejścia powinna być swoboda dysponowania własnością na wypadek śmierci. Własność prywatna jest podstawą gospodarki wolnorynkowej i ustroju demokratycznego<sup>24</sup>. Przeciwnieństwem wolności gospodarczej jest gospodarka planowana, gdzie zarządzana przez państwo rozległa, ociężała i niewydolna machina administracji państwowej jest wszechobecna w procesach gospodarczych<sup>25</sup>. Sterowanie gospodarką przez państwo powinno być ograniczone do niezbędnego minimum. W okresie kryzysu gospodarczego, umiarkowanego popytu i konieczności pobudzenia rynku, krótkoterminowy interwencjonizm państwa uważam za dopuszczalny. Jednak permanentne skupienie się przez państwo na sprawach gospodarczych, w dzisiejszych czasach nie powinno mieć miejsca<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> C. Tabęcki, *Zachówek według projektu kodeksu cywilnego z r. 1962*, Warszawa 1962, s. 31

<sup>23</sup> *Ibidem*

<sup>24</sup> M. Załucki, *Wydziedziczenie...op. cit.*, s. 36

<sup>25</sup> Z. Witkowski, *Wybrane zasady naczelnego ustroju politycznego i gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej*, [w:] *Ustrój konstytucyjny Rzeczypospolitej Polskiej*, pod. Red. R. Mojaka, Lublin 2000, s. 67

<sup>26</sup> Por. R. Cooter, T. Ulen, *Ekonomiczna analiza prawa*, Warszawa 2009, s. 138,

Także w tym kontekście, przy rozważaniach nad zakresem swobody dysponowania majątkiem na wypadek śmierci należy mieć na uwadze ekonomiczne funkcje tego zjawiska. W państwach o gospodarce wolnorynkowej – w przeciwieństwie do państw centralnie sterowanych – własność prywatna jest podstawą rynku i elementarną zasadą ustroju państwa. Z tego powodu, uważa się, że kontynuacja własności po śmierci właściciela jest fundamentalnym warunkiem funkcjonowania systemu wolnorynkowego<sup>27</sup>. Jakikolwiek bariery i limity w zakresie swobody dysponowania będą omijane, tak aby w konsekwencji spadkodawca miał możliwość przekazać majątek osobom przez siebie preferowanym.

Współcześnie, państwo - ze względu na bogacenie się społeczeństwa i wzrost majątku osób prywatnych – nie musi odgrywać aktywnej roli w zakresie zapewniania ochrony materialnej członkom rodziny spadkodawcy, poprzez przekazywanie określonego udziału z jego majątku<sup>28</sup>. Zjawisko to było charakterystyczne w okresie komunizmu<sup>29</sup>. Obecnie możliwość ingerencji państwa w swobodę dysponowania majątkiem powinna być uzależniona od określonej sytuacji. Istniejące mechanizmy prawa spadkowego umożliwiające powyższy interwencjonizm powinny być względnie elastyczne, tak aby organ stosujący prawo mógł wydać orzeczenie zgodne z oczekiwaniami społecznymi. Dzięki zastosowaniu powyższego podejścia, w określonych sytuacjach życiowych - związanych z trudną sytuacją materialną rodziny - możliwe będzie ograniczenie swobody testowania spadkodawcy i przekazanie części majątku zmarłego jego najbliższemu<sup>30</sup>. Ma to wynikać z faktu, że skoro zmarły nie może już być właścicielem, to również jego decyzja - wskazująca osoby powołane do spadku - nie powinna być brana pod uwagę, jeśli narusza ona „uzasadniony interes” krewnych pozostających przy życiu<sup>31</sup>. Powyższe poglądy należą jednak do odosobnionych. Podkreśla się przede wszystkim, że swoboda testowania w nowoczesnych systemach prawnych nie może budzić wątpliwości. Pewne ograniczenia w jej zakresie mogą być brane pod uwagę. Można rozważyć, czy spadkodawca powinien mieć pełną swobodę w dysponowaniu swoim majątkiem, czy jednak ta swoboda powinna być w pewny stopniu oraz w pewnych okolicznościach ograniczona na rzecz osób pozostających w bliskich relacjach ze spadkodawcą<sup>32</sup>.

---

<sup>27</sup> Por. R. Chester, *Inheritance Wealth and Society*, Bloomington 1982, s. 75

<sup>28</sup> M. Załucki, *Wydzielniczenie...* op. cit.

<sup>29</sup> *Ibidem*

<sup>30</sup> Por. R. Stroiński, *Ekonomiczna analiza prawa czyli w poszukiwaniu efektywności*, Kraków 2002, s. 557

<sup>31</sup> Por. A. Borkowski, *Succession*, Oxford 2002, s. 255

<sup>32</sup> *Ibidem*, s. 257

Decydując o ewentualnych ograniczeniach w zakresie swobody testowania, należy mieć na uwadze treść art. 20 Konstytucji. W świetle przytoczonego przepisu, Rzeczpospolita Polska gwarantuje każdemu podmiotowi szczególną ochronę własności prywatnej, stanowiącej podstawę ustroju gospodarczego państwa<sup>33</sup>. Konstytucja wskazuje prawo własności jako konieczny element społecznej gospodarki rynkowej<sup>34</sup>. Urzeczywistnienie własności prywatnej może zagwarantować tylko taki system prawa cywilnego, który pozwala uczestnikom na tworzenie stosunków prawnych dostosowanych do ich indywidualnych potrzeb, nie ograniczając stron nadmierną ilością postanowień normatywnych<sup>35</sup>. *Nadto nie można tracić z oczu również niemajątkowego aspektu prawa spadkowego. Fundamentalne ma w tym kontekście treść art. 30 i 31 Konstytucji. Pierwszy z nich mówi o przyrodzonej, niezbywalnej i niewzruszonej godności człowieka, stanowiącej źródło wolności i praw człowieka i obywatela. Z kolei drugi wskazuje, że wolność podlega ochronie prawnej, każdy jest obowiązany szanować wolność i prawa innych, a nikogo nie wolno zmuszać do czynienia tego czego prawo mu nie nakazuje. To także w tych przepisach należy szukać konstytucyjnych podstaw swobody rozrządzenia majątkiem na wypadek śmierci, mając oczywiście na uwadze treść art. 21 ust 1, art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji*<sup>36</sup>. W świetle obu wymienionych artykułów, zagwarantowanie ochrony własności jest nadrzędną powinnością państwa. O ile art. 21 stwierdza jedynie, że Rzeczpospolita chroni własność i prawo dziedziczenia, to art. 64 ust. 1 przyznaje każdemu prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia<sup>37</sup>.

Zakres dziedziczenia i kształt stosunków prawnych regulują - po śmierci spadkodawcy - przepisy prawa spadkowego. Znaczenie prawa spadkowego wynika z prostej chronologii, iż w pewnym momencie życia, do świadomości człowieka dociera fakt, iż nie jest nieśmiertelny. Każdy z nas rodzi się i umiera. Brak ucieczki przed nieuniknionym prowadzi do wniosku, że wszystko co osiągnęliśmy za życia pozostanie na ziemi po naszej śmierci<sup>38</sup>. Perspektywa śmierci sprawia, że ludzie pragną pozostać w pamięci potomnych. Chcą to osiągnąć, utrwalając po sobie ślad we wspomnieniach innych oraz przekazując dorobek swojego życia osobom, na którym im najbardziej zależy. To właśnie przepisy prawa spadkowego określają losy majątku spadkodawcy, wskazując

---

<sup>33</sup> S. Jarosz-Żukowska, Gwarancja ochrony własności i innych praw majątkowych, [w:] Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym, pod red. Mariusza Jabłońskiego, Wrocław 2014, s. 531

<sup>34</sup> T. Przybyciński, Polityka ustrojowa w świetle polskich doświadczeń, Warszawa 2012, s. 287

<sup>35</sup> Por. S. Machnikowski, Swoboda umów według art. 353 KC. Konstrukcja prawna, Warszawa 2005., s. 9

<sup>36</sup> M. Załucki, Wydziejdziczenie...op. cit.

<sup>37</sup> S. Jarosz-Żukowska, Konstytucyjna zasada ochrony własności, Kraków 2003, s. 283

<sup>38</sup> J. Cunliffe John, G. Erreygers, Inherited wealth, justice and equality, New York 2013, s. 2

kto i na jakich zasadach otrzyma mienie zmarłego. Proces ten powszechnie nazywany jest dziedziczeniem (ang. *heirdom*, franc. *succession*, niem. *der Erblasser*)<sup>39</sup>.

Dziedziczenie jest instytucją, która powinna sprzyjać względnie najlepszemu wykorzystaniu majątku spadkodawcy po jego śmierci<sup>40</sup>. Z tego powodu, przepisy prawa spadkowego, winny być tak skonstruowane by scalać i wzmacniać więzi rodzinne<sup>41</sup>. Prawo spadkowe umożliwia kontynuację stosunków majątkowych po śmierci uprawnionego. Jego normy uprawniają do wykorzystania majątku - należącego w przeszłości - do spadkodawcy. Możliwość używania odziedziczonych dóbr materialnych jest korzystna zarówno dla spadkobiorców, jak również dla całego społeczeństwa. Wynika to z faktu, iż przekazanie majątku spadkobiercom przyczynia się najczęściej do jego efektywnego wykorzystania, dalszego powiększania oraz przeciwdziałaniu ewentualnemu marnotrawstwu<sup>42</sup>.

W oparciu o propozycje Komisji Kodyfikacyjnej Prawa Cywilnego, działającej przy Ministrze Sprawiedliwości do 2015 roku - sformułowanymi w Zielonej Księdze<sup>43</sup> - prawo spadkowe ma za zadanie spełnić trzy cele. Pierwszym jest pobudzenie jednostki do aktywności życiowej i pomnażania majątku. Drugim, konieczność umacniania bezpieczeństwa obrotu oraz trzecim potrzeba sprzyjania rozwiązaniom zapewniającym możliwe najlepsze spożytkowanie majątku przy jednoczesnym zniechęcaniu do jego marnotrawienia<sup>44</sup>.

Spajanie i umacnianie więzi rodzinnych powinno być uznane za najważniejszy cel prawa spadkowego. Powyższe stwierdzenie wynika z faktu, iż właściwy kształt przepisów istotnie wpływa nie tylko na stosunki o charakterze majątkowym, lecz również determinuje zachowanie osób z najbliższego otoczenia spadkobiercy względem niego. To treść norm prawa spadkowego decyduje w dużym stopniu o przekonaniach, punkcie widzenia i relacjach międzyludzkich. Konstrukcja przepisów oddziałuje na pamięć oraz stosunek (rodziny, przyjaciół, znajomych) względem spadkodawcy<sup>45</sup>. Przepisy prawa spadkowego przesądzają o sposobie zachowania,

---

<sup>39</sup> M. Załucki, *Wydziedziczenie...* op. cit., s. 21

<sup>40</sup> *Ibidem*

<sup>41</sup> Por. J. Gwiazdomorski, *Prawo spadkowe*, Warszawa 1959, s.20

<sup>42</sup> Komisja Kodyfikacyjna Prawa Cywilnego działająca przy Ministrze Sprawiedliwości, *Zielona Księga Optymalna wizja Kodeksu Cywilnego w Rzeczypospolitej Polskiej*, red. Z. Radwański, Warszawa 2006, s. 181

<sup>43</sup> *Zielona Księga przedstawia optymalną wizję kształtu i roli Kodeksu cywilnego w systemie prawnym Rzeczypospolitej Polskiej*. Dokument został przygotowany przez członków Komisji Kodyfikacyjnej, pracowników naukowych oraz prawników - praktyków, którzy w ramach zespołów problemowych Komisji Kodyfikacyjnej dyskutowali nad poszczególnymi zagadnieniami z zakresu prawa cywilnego zmierzającymi do przygotowania nowego Kodeksu cywilnego lub jego nowelizacji.

<sup>44</sup> Por. Pazdan [w:] *Zielona księga*, s.180-181

<sup>45</sup> Por. J. Biernat, *Ochrona osób bliskich spadkodawcy w prawie spadkowym*, Toruń 2002, s. 21

postawie i skali zaangażowania. Świadomość ograniczonej swobody testowania wpływa na brak zainteresowania potrzebami spadkodawcy. Wiedza rodziny o braku korelacji pomiędzy ich postawą, a wysokością otrzymanego majątku przesądza o intensywności kontaktów, zainteresowaniu potrzebami i stopniu oddania. Odwrotna sytuacja ma miejsce w przypadku szerokiej swobody testowania, czyli możliwości przekazania całości majątku osobie niespokrewnionej. Taka perspektywa spowoduje większą ofiarność zarówno wśród najbliższej rodziny jak również przyjaciół i znajomych, którzy z powodu braku barier – swoją postawą – mogą zagwarantować sobie duży udział w masie spadkowej.

Przepisy prawa podatkowego mogą wywoływać analogiczne konsekwencje jak wspomniane powyżej. Wysokie opodatkowanie spadku może zniechęcająco oddziaływać na osoby opodatkowane, mające świadomość, że niezależnie od swojego zachowania i oddania, duża część majątku zostanie „skonfiskowana” w formie podatku. Stosowanie jakichkolwiek preferencji podatkowych względem określonych grup oraz podwójne lub wielokrotne opodatkowanie spadku może mieć wpływ na stosunki międzyludzkie i podejście do spadkodawcy.

Sam podatek od spadków jest jednym z podatków o charakterze majątkowym. W Polsce, aktem prawnym regulującym opodatkowanie majątku nabytego w drodze spadku jest ustawa o podatku od spadków i darowizn z 1983 roku<sup>46</sup>. W oparciu o przepisy powyższej ustawy, podatek od spadków opodatkowuje majątek uzyskany nieodpłatnie, w wyniku jego przesunięcia pomiędzy poprzednim a nowym właścicielem<sup>47</sup>. Istota ekonomiczna podatku od spadków tkwi w przyroście majątkowym podatnika, tj. we wzbogaceniu się na skutek nieodpłatnego przejęcia majątku, w wyniku powiązań osobistych i rodzinnych pomiędzy spadkobiercą a spadkodawcą<sup>48</sup>. Obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności rzeczy lub praw. Opodatkowaniu podlega nabycie rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej<sup>49</sup>. Podatkowi podlega również nabycie własności rzeczy

---

<sup>46</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz. U. 1983 nr 45 poz.

<sup>47</sup> P. Smoleń, Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn, Lublin, 2006, s. 12

<sup>48</sup> Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2011 r., II FSK 970/10, Lex

<sup>49</sup> Ustawa w art. 1 ust. 1, art. 2 i art. 3 pkt 1 używa pojęcia „terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”. Jest to pojęcie prawne, którego używa ustawa z dnia 12 października 1990 r. o ochronie granicy państwowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 12, poz. 67). Zgodnie z nią za terytorium Rzeczypospolitej Polskiej należy uznać obszar objęty granicami państwowymi oddzielającymi terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od terytorium innych państw i morza pełnego, wody wewnętrzne i pas morskich wód terytorialnych oraz przestrzeń powietrzną nad tym obszarem i wnętrze ziemi pod nim (postanowienie SN z dnia 18 grudnia 2001 r., V KKN 290/99, LEX nr 51577).

znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą, jeżeli w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim<sup>50</sup>.

W obowiązującej w Polsce konstrukcji podatku od spadków i darowizn, podstawowe znaczenie na wysokość obciążenia podatkowego ma zaliczenie podatnika do jednej z trzech grup podatkowych. Zakwalifikowanie dokonywane jest według osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. Jest to rozwiązanie bazujące wyłącznie na kryterium prorożinnym, w którym obciążenie podatkowe jest tym niższe, im bliższe jest pokrewieństwo i powinowactwo występujące między stronami nieodpłatnego transferu<sup>51</sup>.

Przyjęcie wyłącznie kryterium więzi formalno-rodzinnej dla ustalenia kręgu osób uprawnionych do spadku oraz wysokie opodatkowanie masy spadkowej należy uznać za wysoce niepoprawne. Z jednej strony może prowadzić do wysuwania wniosków o udział w spadku przez osoby, które przez wiele lat przed śmiercią spadkodawcy nie pozostawały z nim w żadnych bliskich relacjach, a z drugiej strony, opodatkowanie majątku (szczególnie o małej wartości) w sposób nadmierny będzie prowadzić do redukcji finansowych korzyści za wieloletnią opiekę czy wspólne życie i stanowi nadmierną ingerencję w wolę spadkodawcy<sup>52</sup>.

Z tego powodu, racjonalny ustawodawca będzie starać się wyważać uprawnienia poszczególnych osób oraz kształtować aspekty fiskalne w taki sposób, aby nadmiernie nie ingerować w swobodę rozporządzenia majątkiem na wypadek śmierci, pamiętając o konieczności uwzględnienia aspektów moralnych, osobistych i uczuciowych dziedziczenia<sup>53</sup>. W ten sposób, prawo spadkowe ma obowiązek przyczyniać się do kreowania odpowiednich więzi łączących zmarłego z innymi osobami<sup>54</sup>. Dodatkowo, prawo podatkowe nie powinno negatywnie oddziaływać na swobodę testowania, szczególnie względem osób najbardziej spokrewnionych<sup>55</sup>.

---

<sup>50</sup> Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1962 r. o obywatelstwie polskim (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 28, poz. 353 z późn. zm.), obywatel polski w myśl prawa polskiego nie może być równocześnie uznawany za obywatela innego państwa. Nie oznacza to zakazu posiadania przez obywateli polskich obywatelstwa innego państwa, a tylko to, że posiadanie innego obywatelstwa jest dla polskiej ustawy o podatku od spadków i darowizn prawnie indyferentne. Zawarcie związku małżeńskiego przez obywatela polskiego z osobą niebędącą obywatelem polskim nie powoduje zmian w obywatelstwie małżonków, a zmiana obywatelstwa jednego z małżonków nie pociąga za sobą zmiany obywatelstwa drugiego małżonka. Dziecko nabywa obywatelstwo polskie, między innymi gdy: oboje rodzice są obywatelami polskimi jedno z rodziców jest obywatelem, a drugie jest nieznanne bądź nieokreślone jest jego obywatelstwo lub nie posiada żadnego obywatelstwa (art. 4 tej ustawy).

<sup>51</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 kwietnia 2010 r., I SA/Gd 99/10

<sup>52</sup> M. Załucki, Przyszłość zachowku... op. cit., s. 545

<sup>53</sup> Por. S. Cretney, Succession – discretion or whim, freedom of choice or caprice?, Oxford 1986, s. 299-303

<sup>54</sup> Por. U. Spellenberg, Recent developments in succession law, w: Law in motion, red. R. Blanpain, Hague 1997, s. 722

<sup>55</sup> Ibidem, s. 717

Przykład rozwiązania motywującego rodzinę do pozytywnych relacji ze spadkodawcą jest ustawodawstwo amerykańskiego stanu Illinois. W 1988 roku, stan Illinois wprowadził unikalny w amerykańskim prawodawstwie przepis, na podstawie którego bliski członek rodziny osoby niepełnosprawnej (małżonek, rodzic, brat, siostra lub dziecko<sup>56</sup>) opiekujący się niepełnosprawnym krewnym, mieszkając z nim pod jednym dachem oraz osobiście sprawując codzienną opiekę przez okres co najmniej 3 lat, nabywa prawo do roszczeń wobec spadku po jego śmierci<sup>57</sup>. Prawo do otrzymania określonej kwoty ze spadku, wynika z kilku przesłanek. Po pierwsze osoba sprawująca opiekę nad chorym krewnym traci możliwość podjęcia pracy, co najczęściej skutkuje radykalnym obniżeniem poziomu jej obecnych dochodów i w konsekwencji pobieraniem niższych świadczeń emerytalnych w przyszłości<sup>58</sup>. Po drugie, troszcząc się w sposób nieprzerwalny: traci możliwość normalnego życia towarzyskiego, narażona jest na duży stres oraz w sposób ograniczony korzysta z uroków życia. Wysokość finansowej rekompensaty uzależniona jest od stopnia niepełnosprawności oraz od określenia czy opiekujący nie uzyskiwał korzyści z tytułu sprawowanej opieki<sup>59</sup>.

Ustawodawstwo stanu Illinois jest jaskrawym przykładem obrazującym wpływ zachęt finansowych na relacje międzyludzkie, w szczególności przedstawiając jak przepisy prawa mogą wspierać rodzinę - przynosząc korzyści obu stronom. Z tego powodu - prawo podatkowe – jest jednym z kluczowych czynników mającym wpływ na swobodę testowania, wysokość otrzymanej masy spadkowej i zachowanie spadkobiorców. W obowiązującym w naszym kraju stanie normatywnym występuje bowiem konstrukcja podatku od spadków, wprowadzona przepisami ustawy o podatku od spadków i darowizn<sup>60</sup>. W świetle art. 1 i art. 2 tej ustawy, podatkowi podlega nabycie własności rzeczy i praw majątkowych znajdujących się lub wykonywanych na terytorium

---

<sup>56</sup> Początkowo dziecko było wyłączone z kręgu osób uprawnionych do wystąpienia z żądaniem o przyznanie określonej kwoty po śmierci niepełnosprawnego rodzica. Zmiana nastąpiła w 1992 roku. W uzasadnieniu do propozycji nowelizacji wskazano, iż pominięcie dziecka wynikało wyłącznie z nieumyślnego błędu ustawodawcy. 755 Ill. Comp. Stat. Ann. 5/18-1.1 (West 1992)

<sup>57</sup> F. Forrest, *Loosening the wrapper on the sandwich generation: private compensation for family caregivers*, Baton Rouge, 2003, s. 401

<sup>58</sup> *Ibidem*, s. 384

<sup>59</sup> Illinois Compiled Statutes §5/18-1-1 wskazuje cztery przedziały finansowe w zależności od stopnia niepełnosprawności:

1. \$180.000 w przypadku 100% niepełnosprawności
2. \$135.000 w przypadku 75% niepełnosprawności
3. \$90.000 w przypadku 50% niepełnosprawności
4. \$45.000 w przypadku 25% niepełnosprawności

Powyższe kwoty mogą zostać przez sąd obniżone w zależności od skali faktycznych strat jakie poniosła osoba sprawująca opiekę nad chorym krewnym i wartości uzyskanych profitów w trakcie sprawowania opieki.

<sup>60</sup> Por. M. Załucki, *Wydzieńczenie...op. cit.*,



Rzeczypospolitej Polskiej. Rzeczy zlokalizowane za granicą również podlegają opodatkowaniu, jeśli nabywca posiada polskie obywatelstwo lub ma miejsce stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej<sup>61</sup>. W tym kontekście należy mieć świadomość, że nabycie spadku przez spadkobiercę może skutkować podwójnymi obciążeniami fiskalnymi dla nabywcy. Szczególnie, jeśli spadkodawca mieszkał za granicą, a spadkobiorca nie należy do kręgu osób uznawanych przez polskiego ustawodawcę za osoby najbliższe (do których zalicza się małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę). Można tutaj zauważyć, że często opodatkowanie podatkiem od spadków i darowizn w obrębie jednego kraju wywołuje wysokie obciążenia podatkowe osób zaliczanych przez ustawodawcę do II i III grupy podatkowej. Tym bardziej opodatkowanie w dwóch lub trzech krajach spowoduje problemy finansowe u obdarowanego i drastyczne obniżenie wartości oddziedziczonego majątku<sup>62</sup>.

Zjawisko podwójnego opodatkowania można rozpatrywać w dwóch płaszczyznach – w aspekcie ekonomicznym oraz prawnym<sup>63</sup>. Podwójne opodatkowanie w sensie ekonomicznym występuje w sytuacji, gdy ten sam dochód lub majątek podlega opodatkowaniu dwukrotnie, jednak za każdym razem u innych osób. Z punktu widzenia przepisów prawa nie zachodzi tożsamość podatników, gdyż są to dwa, oddzielne podmioty płacące podatek od tego samego dochodu<sup>64</sup>. Ze względu na powyższy warunek, aspekt ekonomiczny podwójnego opodatkowania nie dotyczy podatków od spadków. Nie zostaje bowiem spełniony warunek opodatkowania tego samego majątku u kilku różnych spadkobiorców. Podatek od spadków można natomiast rozpatrywać w sensie prawnym. W tym ujęciu - podwójne opodatkowanie – pojawia się w sytuacji dwukrotnego lub wielokrotnego obciążenia podatkiem dochodu lub majątku należącego do tej samej osoby<sup>65</sup>.

---

<sup>61</sup> S. Brzeszczyńska, Podatek od spadków i darowizn, Warszawa 2005, s. 67 i 73

Obywatelstwo polskie jest uregulowane w ustawie z 15.02.1962 roku o obywatelstwie polskim (Dz. U. z 2000 r. Nr 28, poz. 353). W oparciu o przepisy powyższej ustawy, obywatelstwo polskie nabywa się poprzez urodzenie, gdy oboje rodzice są obywatelami polskimi albo jedno z rodziców jest obywatelem polskim, a drugie obywatelem innego państwa lub nie jest znane bądź nieokreślone obywatelstwo drugiego rodzica. Obywatelstwo polskiej jest również nadawane, gdy oboje rodzice są nieznanymi, a dziecko urodziło się lub zostało znalezione w Polsce.

Dodatkowo, obywatelstwo może otrzymać cudzoziemiec, jeśli zamieszkuje w Polsce na podstawie zezwolenia co najmniej 5 lat. O opodatkowaniu decyduje także miejsce stałego pobytu nabywcy majątku. Zgodnie z art. 25 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93) miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba przebywa z zamiarem stałego pobytu

<sup>62</sup> European Commission, Staff working paper impact assessment... op. cit., s. 3

<sup>63</sup> D. Koreń, Charakter konwencji modelowej OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania, Warszawa 2013, s. 1

<sup>64</sup> B. Kucia-Guściora, [w:] Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa, red. W. Wojtowicz, Warszawa 2009, s. 386

<sup>65</sup> J. Głuchowski, Międzynarodowe prawo podatkowe, [w:] Finanse publiczne i prawo finansowe, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2003, s. 102

Ze względu na mobilność społeczeństwa oraz skalę dotychczasowej emigracji, podwójne opodatkowanie spadków staje się istotną kwestią. Rozmiar powyższego zjawiska potwierdzają raporty Komisji Europejskiej. Na przestrzeni ostatniej dekady Komisja otrzymała w tym zakresie od obywateli Unii Europejskiej dużo więcej skarg oraz zapytań niż kiedykolwiek wcześniej. Ponadto Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który przed 2003 r. nigdy nie prowadził postępowań w zakresie spraw związanych z podatkiem od spadków, musiał od tego czasu orzekać w dziesięciu takich sprawach<sup>66</sup>.

Spadki nabyte transgranicznie stanowią również jeden z problematycznych obszarów wskazanych w komunikacie z dnia 20 grudnia 2010 r. Zauważone problemy dotyczą głównie kwestii podwójnego opodatkowania oraz dyskryminacji podatkowej. Opublikowany w sierpniu tego roku przegląd zastrzeżeń obywateli i przedsiębiorców w ramach jednolitego rynku potwierdził, że podatki od spadków znajdują się wśród 20 głównych problemów, z którymi borykają się obywatele oraz przedsiębiorcy, w przypadku gdy angażują się w działalność transgraniczną<sup>67</sup>.

Brak kompleksowych opracowań naukowych z zakresu podwójnego opodatkowania spadków transgranicznych - dziedziczonych przez polskich obywateli - oraz wzrost skali tego zjawiska stały się głównymi przesłankami wyboru tematu niniejszej rozprawy doktorskiej.

Podstawowym celem pracy jest scharakteryzowanie zakresu swobody testowania w państwach o największych skupiskach Polonii, z jednoczesnym określeniem wysokości obciążeń podatkowych nakładanych na spadkobiorców w wyniku transgranicznego dziedziczenia. W rozprawie zostaną przedstawione wady i zalety podatku od spadków oraz ich moralne i ekonomiczne uzasadnienie. Pobocznym celem pracy jest zbadanie wpływu opodatkowania na prawo własności i prawo dziedziczenia. Przedstawione zostaną umowy - w sprawie unikania

---

<sup>66</sup> European Commission, Communication from the Commission...op.cit., s. 4

Postępowaniami z zakresu podatku od spadków prowadzonymi - po 2003 roku - przed Trybunałem Sprawiedliwości były:

C-123/15 – Feilen z dnia 30 czerwca 2016 r

C-479/14 – Hünnebeck z dnia 8 czerwca 2016 r

C-244/15 - Komisja przeciwko Grecji z dnia 26 maja 2016 r.

C-181/12 – Welte z dnia 17 października 2013 r

C-31/11 - Scheunemann z dnia 19 lipca 2012 r

C-398/09 - Lady & Kid i in. z dnia 6 września 2011 r.

C-518/08 - Fundación Gala-Salvador Dalí i VEGAP z dnia 15 kwietnia 2010 r

C-67/08 – Block z dnia 12 lutego 2009 r

C-43/07 - Arens-Sikken z dnia 11 września 2008 r

C-401/06 - Komisja przeciwko Niemcom z dnia 6 grudnia 2007 r

<sup>67</sup> Jednolity rynek w oczach obywateli: przegląd opinii i zastrzeżeń obywateli i przedsiębiorców – dokument roboczy służb Komisji SEC(2011) 1003.

podwójnego opodatkowania – podpisane przez Polskę z poszczególnymi krajami, ze szczególnym uwzględnieniem podatków od spadków. Zamiarem pracy jest również określenie podmiotów podlegających opodatkowaniu oraz przedstawienie propozycji zredukowania obciążeń wynikających z powyższego podatku w aspekcie transgranicznym.

Wśród hipotez naukowych, badaniu zostanie poddane stwierdzenie, iż ***obecnie funkcjonujące regulacje prawne powodują wielokrotnie opodatkowanie majątku wchodzącego w skład spadku, skutkując nadmiernym fiskalizmem i dyskryminacją zagranicznych spadkobierców***. Osoby nabywające spadki transgraniczne, mogą potencjalnie napotkać problemy podatkowe prowadzące do przesadnie wysokiego poziomu opodatkowania spadków. Całkowite obciążenie podatkowe w przypadku niektórych spadków nabytych transgranicznie może potencjalnie być tak wysokie, iż spadkobierca, aby uiścić podatek, będzie zmuszony zawrzeć umowę pożyczki lub sprzedać nabyty w drodze spadku majątek. W tym kontekście można stwierdzić, że akumulacja podatków nałożonych przez więcej niż jedno państwo może prowadzić do skutków, które w przynajmniej niektórych sytuacjach uznane byłoby za konfiskacyjne i bezprawne. Ponadto większość państw nakłada podatek od spadków na majątek znajdujący się na terytorium podlegającym ich jurysdykcji, nawet jeżeli ani osoba zmarła, ani spadkobierca nie posiadają powiązań osobistych z danym państwem członkowskim. Podczas gdy efektywne stawki podatku od spadków mogą być niskie w przypadku, gdy spadek jest nabywany przez spadkobierców blisko spokrewnionych z osobą zmarłą, to mogą one osiągnąć, w niektórych sytuacjach, poziom 60-80%, gdy osoba zmarła oraz beneficjent nie są ze sobą spokrewnieni.

W 2011 roku, raport Komisji Europejskiej – po raz pierwszy – uwzględniał hipotetyczne przypadki polskich obywateli, dziedziczących spadki transgraniczne. Pierwsza domniemana sytuacja dotyczyła polskiej rezydentki dziedziczącej majątek od niespokrewnionej osoby z Francji. Według przypuszczeń Komisji, ze względu na brak rodzinnych powiązań, prawdopodobnie zobowiązana byłaby do zapłacenia we Francji podatek w wysokości 60% wartości aktywów. Dodatkowo, mając miejsce stałego zamieszkania w Polsce – oddziedziczony majątek – przypuszczalnie podlegałby również opodatkowaniu w Polsce. Brak stosownej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania pomiędzy Polską i Francją spowodowałaby, iż tylko niewielka ulga przysługiwała podatnikowi od podatku należnego w Polsce. W konsekwencji – w opinii autorów raportu - całkowita efektywna stawka podatku wyniosłaby 65%<sup>68</sup>.

---

<sup>68</sup> European Commission, Tackling EU cross-border inheritance tax obstacles – frequently asked questions, Brussels 2011, s. 6

Drugi hipotetyczny przypadek dotyczył obywatela Polski dziedziczącego dom oraz aktywa pieniężne po swoim wujku z Brukseli. Wartość podatku od spadku w Belgii wynosiłaby 60%. Dodatkowo podatek należny w Polsce kształtowałby się na poziomie 12%. Wartość domu została wyceniona na 232.000€. Wartość środków pieniężnych na koncie w banku to dodatkowe 193.000€. Według szacunków Komisji, podatek należny wyniósłby kolejno 255.000€ w Belgii oraz 51.000€ w Polsce. Taka sytuacja najczęściej prowadziłaby do konieczności sprzedaży otrzymanych aktywów lub zawarcia umowy pożyczki w celu opłacenia należnych zobowiązań fiskalnych. Często, presja szybkiej sprzedaży nieruchomości może przyczynić się do uzyskania ceny znacznie poniżej wartości rynkowej. W konsekwencji, otrzymany spadek niemal w całości zostałby przeznaczony na zapłatę podatku<sup>69</sup>.

Niezależnie od szacunków Komisji, niektóre z państw o największych skupiskach Polonii zniosły w ostatnich latach podatek od spadków. Mogło to być spowodowane określonymi wadami takich podatków. Jedną z nich jest fakt, iż osoby zamożne zazwyczaj unikają opodatkowania dzięki stosowaniu planowania podatkowego, toteż ich ciężar spada na mniej zamożnych. Kolejną wadą jest odbiór społeczny, zgodnie z którym opodatkowanie w przypadku śmierci jest nieuczciwe, gdyż nakłada podatek na majątek, który został już uprzednio obciążony<sup>70</sup>.

Norwegia jest jednym z państw, które w ostatnim czasie zlikwidowało podatek od spadków<sup>71</sup>. Decyzja o rezygnacji wynikała z trzech powodów. Pierwszym był wzrost zamożności społeczeństwa i będący tego następstwem wzrost wartości spadków - i tym samym - należnych podatków. Drugą przyczyną była następująca zmiana modelu rodziny. Przemiany obyczajowe, społeczne, poprawa warunków życia, postępująca laicyzacja i feminizacja kobiet spowodowały, iż obecnie w Norwegii dominuje partnerski model rodziny. Oznacza to brak formalnego związku małżeńskiego, coraz częstsze przypadki rodzin wychowujących dzieci z poprzednich związków oraz wzrastająca ilość rozwodów. Trzecim czynnikiem była duża mobilność obywateli wyjeżdżających z kraju, nabywających zagranicą nieruchomości oraz podejmujących tam pracę<sup>72</sup>.

Głównym argumentem przeciwko transgranicznemu opodatkowaniu spadków może być przypuszczenie, iż systemy prawne większości państw nie są dostosowane do obecnych realiów i postępującej mobilności ludzi. Poszczególne ustawodawstwa zostały zaprojektowane w czasach,

---

<sup>69</sup> European Commission, Commission staff working paper impact...op. cit., s. 22

<sup>70</sup> European Commission, Communication from the Commission...op.cit., s. 4

<sup>71</sup> Podatek od spadków nieobowiązuje od 1 stycznia 2014 roku – Deloitte, Taxation and investments in Norway 2015, reach, relevance and reliability, New York 2015, s. 19

<sup>72</sup> T. Frantzen, Inheritance law – challenges and reform a Norwegian – German research seminar, Berlin 2013, s. 5

gdy zdecydowana większość obywateli mieszkała przez całe życie tylko w jednym kraju. Narastająca emigracja, swoboda komunikowania oraz możliwość nabywania aktywów za granicą prawdopodobnie powodują zmianę dotychczasowych trendów i widoczny problem niedostosowania systemów prawnych i podatkowych do obecnej skali emigracji. Dodatkowo, przepisy podatkowe poszczególnych państw mogą dyskryminować zagranicznych spadkobierców, stosując względem nich wyższą stawkę podatkową niż wobec własnych obywateli.

Zjawisko podwójnego opodatkowania nie jest traktowane przez Ministerstwo Finansów RP za istotą kwestię i problem wymagający działań po stronie ustawodawcy. Temat transgranicznych spadków jest pomijany, gdyż (...) *zagadnienie podwójnego opodatkowania spadków w Polsce ma marginalne znaczenie ze względu na wynikające z art. 4a ustawy zwolnienie z podatku od spadków i darowizn. Stosownie do tego przepisu nabycie rzeczy i praw majątkowych w drodze spadku przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyrna i macochę korzysta z całkowitego zwolnienia pod warunkiem zgłoszenia takiego nabycia przez spadkobiercę naczelnikowi urzędu skarbowego. W świetle obowiązujących przepisów nie dochodzi więc do obciążenia na terytorium kraju podatkiem od spadków i darowizn nabycia spadku, jeżeli nabywcą jest członek najbliższej rodziny spadkodawcy. Bez znaczenia pozostaje przy tym, że takie nabycie w przypadku braku stosowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podlega reżimom podatkowym dwóch państw. W konsekwencji bowiem zastosowania na krajowym gruncie zwolnienia nie dochodzi do obciążenia podatnika obowiązkiem uiszczenia podatku, a więc spadek nie jest podwójnie opodatkowany (...)*<sup>73</sup>.

W przytoczonej odpowiedzi Ministerstwa Finansów marginalizowany jest aspekt podwójnego opodatkowanie osób niespokrewnionych – zaliczanych częściowo do I oraz w całości do II oraz III grupy podatkowej. Ogólnie jest również zaprezentowany aspekt podatkowy nabycia własności rzeczy i praw majątkowych spadkobierców należących do 0 grupy podatkowej<sup>74</sup>. Osoby blisko

---

<sup>73</sup> Odpowiedź podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z upoważnienia ministra na interpelację nr 9386 w sprawie podwójnego opodatkowania spadków transgranicznych.

<http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/InterpelacjaTresc.xsp?key=19C493A0>

<sup>74</sup> Zgodnie z art. 4a ust 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy i praw majątkowych osób z tzw. grupy zerowej, obejmującej: małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyrna i macochę. Na uwagę zasługuje fakt, iż grupa zerowa nie uwzględnia zięcia, synowej oraz teściów, zaliczanych przez ustawodawcę do I grupy podatkowej. Oznacza to, iż grupa zerowa tylko częściowo pokrywa się z I grupą podatkową.

J. Banach, Zwolnienie z podatku od spadków i darowizn nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez osoby najbliższe, Biuletyn Skarbowy 2009, nr 6, s. 9; K. Górczak, Konkubent zapłaci podatek i od darowizn, i od spadku,

[http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/401357,konkubent\\_zaplaci\\_podatek\\_i\\_od\\_darowizn\\_i\\_od\\_spadku.html](http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/401357,konkubent_zaplaci_podatek_i_od_darowizn_i_od_spadku.html);

spokrewnione są jednak zobowiązane do opłacenia podatku, w sytuacji braku terminowego zgłoszenia faktu nabycia majątku właściwemu urzędowi skarbowemu.

Zwolnienie z obowiązku podatkowego spadku przekazywanego osobom zaliczanym do 0 grupy podatkowej, uzasadniono dążeniem ustawodawcy do zapewnienia możliwości przekazywania osobom najbliższym, nieuszczerplonego o kwotę podatku majątku, będącego wielokrotnie efektem pracy całego życia. Taka sytuacja – według założeń – ma przyczynić się do poprawy sytuacji materialnej wielu rodzin<sup>75</sup>. Podobne uzasadnienie znajduje się w piśmiennictwie, gdzie wskazuje się, że celem zwolnienia podmiotowego jest zapewnienie ochrony interesów majątkowych członków najbliższej rodziny wynikających ze szczególnych powiązań osobistych i rodzinnych pomiędzy krewnymi w linii prostej oraz małżonkami<sup>76</sup>.

Zwolnienie z opodatkowania tylko wąskiej grupy podmiotów (małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba rodzeństwo, ojczyma i macochę), oznacza w praktyce, iż tylko ta ograniczona grupa osób – pod warunkiem spełnienia określonych wymogów – może uchronić się przed konsekwencjami podwójnego opodatkowania. Ulga nie obejmuje osób często bardzo bliskich spadkodawcy, pozbawionych w ten sposób szansy uniknięcia pułapki podwójnego opodatkowania. Szczególnie dotyczy to ludzi w związkach partnerskich lub jedнопłciowych. Oznaczać to może dużą grupę spadkodawców, podlegających obowiązkowi podatkowemu pomimo dążenia ustawodawcy do zachowania szczególnej ochrony osób bliskich spadkobiercy<sup>77</sup>. Dodatkowo, osoby z zerowej grupy podatkowej - niedopełniające obowiązku zgłoszenia i udokumentowania nabycia spadku – stają się automatycznie płatnikami podatku, opodatkowanymi analogicznie jak nabywcy z I grupy podatkowej<sup>78</sup>. Z drugiej strony, osoby z zerowej grupy, składające powyższe zgłoszenie oraz dopełniające wszelkich warunków formalnych są zwolnione z obowiązku opłacenia podatku, bez względu na wartość nabytego majątku.

Zasadność takiego zgłoszenia jest jednak dyskusyjna. W opinii ustawodawcy, jego celem jest wyeliminowanie fikcyjnych darowizn<sup>79</sup> czyli sytuacji, w których podatnicy mogliby powoływać się na nierzeczywiste kwoty uzyskane od najbliższych członków rodziny<sup>80</sup>. Ma to zabezpieczyć

<sup>75</sup> [Http://ww2.senat.pl/k6/dok/sejm/021/512.pdf](http://ww2.senat.pl/k6/dok/sejm/021/512.pdf).

<sup>76</sup> Por. S. Babiarz, Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym, Warszawa 2012, s. 390.

<sup>77</sup> Pogląd ten potwierdza wyrok NSA, wskazujący iż (...) jeśli nawet uznać, że w przepisach prawa podatkowego występuje luka nie uwzględniająca w śród beneficjentów zwolnienia, o którym stanowi art. 4a, osób tej samej płci pozostających w związkach partnerskich, to normy obejmującej te osoby zwolnieniami podatkowymi nie można odtwarzać w drodze wnioskowania analogii.

Wyrok NSA z dnia 20 marca 2012 r., II FSK 1704/10, CBOSA.

<sup>78</sup> Por A. Olesińska, Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu, Toruń 2007, s. 405.

<sup>79</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 maja 2010 r., I SA/Kr 355/2010.

<sup>80</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 lutego 2009 r., I SA/Wr 1113/2008

interesy Skarbu Państwa przed ewentualnymi nadużyciami ze strony podatników, którzy w celu uniknięcia odpowiedzialności podatkowej, mogliby powoływać się na fikcyjne czynności prawne pomiędzy członkami rodziny, czego zweryfikowanie w postępowaniu podatkowym stwarzałoby trudności<sup>81</sup> i nie zapewniałoby szczelności systemu podatkowego<sup>82</sup>. Powyższe rozwiązanie ma również przynieść korzyści w postaci dążenia spadkobierców do uregulowania stanów prawnych nieruchomości i zaktualizowania w rejestrach danych dotyczących właścicieli między innymi w ewidencji gruntów i budynków oraz księgach wieczystych<sup>83</sup>.

Z powyższym uzasadnieniem ciężko jest się zgodzić. Przekazanie rzeczy lub praw majątkowych wymaga zachowania formy aktu notarialnego lub innej umowy sporządzonej w formie pisemnej. Przekazanie środków pieniężnych narzuca konieczność załączenia dowodu przekazania środków pieniężnych na rachunek bankowy lub przelewu pocztowego<sup>84</sup>. Za każdym razem wymagane są zatem dowody potwierdzające w sposób bezsprzeczny wystąpienia danej czynności prawnej. Zweryfikowanie prawidłowości darowizny nie nastarcza żadnych trudności i jest łatwe do udowodnienia. Za chybiony należy również uznać argument dotyczący aktualizacji ewidencji gruntów i budynków jak również ksiąg wieczystych. W oparciu o Rozporządzenie Ministra rozwoju regionalnego i budownictwa, obowiązek prowadzenia ewidencji gruntów nie spoczywa na organach skarbowych<sup>85</sup>. Analogicznie prowadzenie ksiąg wieczystych nie należy do kompetencji urzędów skarbowych, tylko sądów rejonowych<sup>86</sup>. Zatem przekazywanie informacji o nabyciu praw majątkowych i rzeczy urzędem skarbowym nie znajduje praktycznego uzasadnienia.

---

<sup>81</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2011 r., I SA/Rz 234/2011

<sup>82</sup> Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Uzasadnienie do projektu o zmianie ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, s. 2 [www.orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/.../\\$file/736-uzas.doc](http://www.orka.sejm.gov.pl/Druki5ka.nsf/0/.../$file/736-uzas.doc)

<sup>83</sup> Ibidem, s. 3

<sup>84</sup> Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., II FSK 1626/09, CBOSA

<sup>85</sup> Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków nakłada obowiązek prowadzenia ewidencji gruntów i budynków na poniższych podmiotach: 1) grupa 1 – Skarb Państwa, jeżeli nie występuje w zbiegu z użytkownikami wieczystymi; 2) grupa 2 – Skarb Państwa, jeżeli występuje w zbiegu z użytkownikami wieczystymi; 3) grupa 3 – jednoosobowe spółki Skarbu Państwa, przedsiębiorstwa państwowe i inne państwowe osoby prawne; 4) grupa 4 – gminy i związki międzygminne, jeżeli nie występują w zbiegu z użytkownikami wieczystymi; 5) grupa 5 – gminy i związki międzygminne, jeżeli występują w zbiegu z użytkownikami wieczystymi; 6) grupa 6 – jednoosobowe spółki jednostek samorządu terytorialnego i inne osoby prawne, których organami założycielskimi są organy samorządu terytorialnego; 7) grupa 7 – osoby fizyczne; 8) grupa 8 – spółdzielnie; 9) grupa 9 – kościoły i związki wyznaniowe; 10) grupa 10 – wspólnoty gruntowe; 11) grupa 11 – powiaty i związki powiatów, jeżeli nie występują w zbiegu z użytkownikami wieczystymi; 12) grupa 12 – powiaty i związki powiatów, jeżeli występują w zbiegu z użytkownikami wieczystymi; 13) grupa 13 – województwa, jeżeli nie występują w zbiegu z użytkownikami wieczystymi; 14) grupa 14 – województwa, jeżeli występują w zbiegu z użytkownikami wieczystymi; 15) grupa 15 – spółki prawa handlowego i inne podmioty ewidencyjne niewymienione w pkt 1–14.

<sup>86</sup> Art. 23 Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r., o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. 1982 Nr 19, poz. 147)

Należy również nadmienić, że zgłoszenie nabycia rzeczy lub praw majątkowych wymaga zastosowania określonej prawem formy. Zgodnie z art. 4a ust. 5 Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia<sup>87</sup>, wzór zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych i zakres danych w nim zawartych, w tym w szczególności: dane identyfikujące podatników obowiązanych do złożenia zgłoszenia oraz dane stanowiące podstawę zaliczenia do I grupy podatkowej; dane identyfikujące oraz ostatni adres spadkodawcy, darczyńcy lub innej osoby, od której lub po której została nabyta własność rzeczy lub prawa majątkowe; dane identyfikujące oraz ostatni adres spadkodawcy, darczyńcy lub innej osoby, od której lub po której została nabyta własność rzeczy lub prawa majątkowe - uwzględniając konieczność potwierdzenia nabycia w celu skorzystania ze zwolnienia<sup>88</sup>. Brak zachowania wymaganej prawem formy zgłoszenia skutkuje utratą ulgi podatkowej i powstaniem obowiązku podatkowego określonego według zasad określonych jak dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.

W oparciu o obserwację prowadzoną przez organy podatkowe, monitorujących funkcjonowanie przepisów dotyczących zwolnienia osób zaliczanych do zerowej grupy podatkowej wynika, iż 5% spadkobierców nie złożyło w terminie wymaganego prawem zgłoszenia, tym samym tracąc uprawnienie do przysługującej ulgi od podatku od spadków i darowizn<sup>89</sup>. Można założyć, iż przy niskim poziomie świadomości prawnej polskiego społeczeństwa, wskaźnik ten będzie się utrzymywać na niezmiennym poziomie. W konsekwencji nawet ta grupa spadkobierców jest narażona na podwójne opodatkowanie w przypadku spadków transgranicznych. Tym samym jeśli osoby najbliższe spadkodawcy nie są całkowicie zabezpieczone przed ryzykiem nadmiernego opodatkowania, tym bardziej pozostała grupa spadkobierców będzie zobowiązana do podwójnego opłacenia podatku.

Drugą hipotezą podlegającą analizie jest stwierdzenie, iż *wysokość wpływów uzyskiwanych z tytułu podatku od spadków i darowizn nie stanowi znaczącego źródła dochodu w państwach stosujących powyższy podatek. Wiąże się jednak ze znacznymi kosztami po stronie spadkobierców, poczuciem niesprawiedliwości oraz ograniczeniem prawa do własności*. Podatki oraz daniny publiczne są podstawowym elementem ustroju każdego państwa, bez podatków państwo nie może funkcjonować<sup>90</sup>. Przepisy regulujące problematykę opodatkowania muszą być

---

<sup>87</sup> Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych Dz. U. z 2006 r., Nr 243, poz. 1762, które weszło w życie od 1 stycznia

<sup>88</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. 1983 Nr 45 poz. 207

<sup>89</sup> [Http://ww2.senat.pl/k7/dok/sejm/020/341-003.pdf](http://ww2.senat.pl/k7/dok/sejm/020/341-003.pdf).

<sup>90</sup> Zob. T. Dębowska-Romanowska, Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa 2010, s. 124.



jednak zgodne ze wszystkimi obowiązującymi normami i zasadami konstytucyjnymi. Nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną. W szczególności nie mogą kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, by stał się on instrumentem konfiskaty mienia<sup>91</sup>. W swoim dotychczasowym orzecznictwie dotyczącym ustawodawstwa podatkowego, Trybunał wielokrotnie stwierdzał, iż „ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym<sup>92</sup>”. „Władza ustawodawcza ma w dziedzinie prawa podatkowego szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych (...). Zadanie parlamentu polega (...) na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników<sup>93</sup>. Wartość dochodów uzyskiwanych z tytułu podatku od spadków i darowizn - w każdym państwie, w tym krajach o największych skupiskach polonii - prawdopodobnie nie stanowi znaczącego źródła dochodów budżetowych. Ze względu na stosunkowo niskie wpływy, tego rodzaju podatek nie oddziałuje znacząco na realizację podstawowych funkcji państwa, w tym nie decyduje o jego istnieniu<sup>94</sup>. Inną kwestią związaną z opodatkowaniem spadków jest aspekt moralny tego podatku. „Jeśli pracujesz ciężko i odkładasz pieniądze, w tym spłaciłeś kredyt hipoteczny, wówczas nie powinno się sprzedawać domu chcąc przekazać go spadkodawcom po swojej śmierci<sup>95</sup>. Ten podatek jest niesprawiedliwy w swoich założeniach, gdyż opodatkowuje podwójnie ten sam majątek. Za pierwszym razem w momencie, gdy aktywa zostały nabyte (zarobione) oraz ponownie, w chwili jego dziedziczenia<sup>96</sup>. Z drugiej strony, zwolennicy tego podatku podkreślają wzrastające rozwarstwienie społeczne i sukcesywny wzrost dysproporcji pomiędzy bogatymi a pozostałą częścią ludności. Wskazuje się, że 1 procent populacji powiększa swój majątek średnio o 32% w ciągu dziesięciu lat<sup>97</sup>. W oparciu o

---

<sup>91</sup> Zob. wyroki z: 25 listopada 1997 r., (K 26/97), OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 5 stycznia 1999 r., (K 27/98), OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 7 czerwca 1999 r., (K 18/98), OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 listopada 2008 r., (SK 79/06).

<sup>92</sup> Wyrok TK z 12 czerwca 2008 r., (K 50/05), OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 79; zob. również orzeczenia TK z: 7 grudnia 1993 r., (K 7/93), OTK w 1993 r., cz. II, poz. 42, s. 410; 29 maja 1996 r., (K 22/95), OTK ZU nr 3/1996, poz. 21, s. 187; 23 października 1996 r., (K 1/96), OTK ZU nr 5/1996, poz. 38, s. 332; wyrok TK z 25 listopada 1997 r., (K 26/97).

<sup>93</sup> Orzeczenie TK z 12 stycznia 1995 r., (K 12/94), OTK w 1995 r., cz. I, poz. 2, s. 27.

<sup>94</sup> Zob. A. Krzywoń, Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2011, s. 104.

<sup>95</sup> D. Halliday, Is inheritance morally distinctive, Berlin 2013, s. 619

<sup>96</sup> R. Prabhakar, K. Rowlingson, S. White, How to defend inheritance tax, London 2008, s. 23

<sup>97</sup> W. Paxton, Wealth distribution: the evidence, London 2002, s. 1

współczynnik Giniego<sup>98</sup>, wartość spadków otrzymanych przez osoby z różnych grup/klas społecznych różni się w zależności od wykształcenia i zawodów wykonywanych przez spadkobierców. Prawdopodobieństwo otrzymania wyższego spadku wzrasta wraz z przynależnością do wyższej grupy społecznej. Dane statystyczne zwracają uwagę, iż - w krajach Europy Zachodniej - osoby zaliczane do klasy średniej –ok. 70% ludności - dziedziczy przeciętnie spadek o wartości minimum 60.000€<sup>99</sup>. Oznacza to, iż zdecydowana część społeczeństwa otrzymuje majątek w wyniku dziedziczenia, dlatego ingerencje w prawo własności i innych praw majątkowych powinno być ograniczone do minimum lub całkowicie wykluczone. Jak wskazują przepisy Konstytucji, ustawa zasadnicza nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków. Jednocześnie Konstytucja zapewnia ochronę praw majątkowych<sup>100</sup>.

Trzecia hipoteza związana jest z konwencjami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylania się od opodatkowania. *Zawarte przez Polskę umowy w sprawie podwójnego opodatkowania nie dotyczą spadków i darowizn – tym samym nie zapewniają ochrony przed wielokrotnym opodatkowaniem i nie eliminują barier administracyjnych spadkobiercom.* Podwójne opodatkowanie spadku jest zjawiskiem wysoce niepożądanym, prowadząc do nadmiernych obciążeń fiskalnych tego samego majątku. W praktyce podejmowanie działań mających na celu przeciwdziałanie wystąpieniu efektu podwójnego opodatkowania może nastąpić poprzez wprowadzanie odpowiednich uregulowań w prawie wewnętrznym, lub poprzez zawarcie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z jednym bądź kilkoma państwami. Wdrożenie do krajowego prawodawstwa konkretnych przepisów oznacza, iż dane państwo decyduje się na wprowadzenie do swojego systemu prawnego rozwiązań przewidujących rezygnację z opodatkowania całości lub części dochodów osiągniętych przez podatnika. Ma to najczęściej formę wyłączenia, czyli rezygnację z opodatkowania dochodów osiągniętych poza granicami danego państwa lub postać kredytu podatkowego polegającego na uwzględnieniu przy ustalaniu wymiaru podatku, kwoty już zapłaconej za granicą. Pierwsze rozwiązanie charakteryzuje się - w praktyce - dużym stopniem niedoskonałości. Ich wprowadzenie nie jest najczęściej

---

<sup>98</sup> Współczynnik Giniego (Wskaźnik Nierówności Społecznej) – został stworzony przez włoskiego statystyka, Corrado Giniego i jest miarą koncentracji (nierównomierności) rozkładu zmiennej losowej, czyli służy do określenia skali koncentracji danego zjawiska. Współczynnik Giniego w ekonometrii nazwany jest Wskaźnikiem Nierówności Społecznej. W ekonomii współczynnik Giniego stosowany jest przede wszystkim do pomiaru nierównomiernego rozkładu dóbr, w szczególności nierównomiernego rozkładu dochodu np. gospodarstw domowych.

<sup>99</sup> R. Prabhakar, K. Rowlingson, S. White, How to...op.cit., s. 16

<sup>100</sup> Por. postanowienie z 18 listopada 2008 r., (SK 23/06), OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166.

uwarunkowane zasadą wzajemności, więc możliwa jest sytuacja w której jedno państwo zastosuje rozwiązanie jednostronne, a inne nie. Z powyższych względów rozwiązania jednostronne są mniej doskonałe niż rozwiązania o charakterze umów międzynarodowych, które w sposób bardziej ujednolicony potrafią rozstrzygnąć kwestię kto i jakich okolicznościach podlega opodatkowaniu w danym państwie. To właśnie umowy międzynarodowe powinny odgrywać kluczową rolę w zakresie likwidacji negatywnych skutków fiskalnych podwójnego opodatkowania – w tym opodatkowania spadków transgranicznych.

Weryfikacja postawionych hipotez badawczych zostanie dokonana w oparciu o cztery metody badawcze. Pierwszą metodą badań będzie użycie metody dogmatycznej polegającej na analizie obowiązujących unormowań prawnych. Drugim narzędziem będzie zastosowanie metody historycznej służącej do zbadania nieobowiązującego już prawa poprzez analizę zmian zachodzących w przepisach na przestrzeni lat. Trzecim narzędziem badawczym będzie zastosowanie metody prawnoporównawczej, polegającej na porównaniu systemów prawnych państw o największych skupiskach Polonii. Ostatnią metodą badawczą będzie wykorzystanie ekonomicznej analizy prawa, służącej zmierzeniu ekonomicznych i finansowych efektów obowiązywania podatku od spadków na wysokość dochodów budżetowych państwa jak również na sytuację finansową spadkobierców. W oparciu o powyższą analizę, zostanie zbadana fiskalna zasadność tego podatku, jej ekonomiczne oddziaływanie oraz korzyści i wady dla gospodarki i podmiotów życia społecznego.

Źródłem badań będą dane statystyczne, literatura krajowa i zagraniczna oraz akty prawne regulujące aspekty związane ze swobodą testowania i opodatkowania spadków. Dodatkowo zostanie przytoczone orzecznictwo sądów z zakresu dziedziczenia spadków transgranicznych oraz ich opodatkowania.

W zakresie struktury pracy, rozprawa składa się z sześciu rozdziałów. W pierwszym rozdziale pt. „Swoboda testowania w państwach o największych skupiskach Polonii” zostanie dokonana analiza porównawcza oraz charakterystyka systemów prawnych: Stanów Zjednoczonych<sup>101</sup>,

---

<sup>101</sup> Polska grupa etniczna w Stanach Zjednoczonych jest największym skupiskiem Polonii na świecie. W zależności od przyjętej metodologii amerykańskie dane statystyczne wskazują zamieszkanie w tym kraju od 7 do ok. 10 milionów Amerykanów polskiego pochodzenia. Polska grupa etniczna zajmuje pod względem wielkości ósme miejsce wśród grup etnicznych w USA, po Niemcach (ok. 46 milionów), Afroamerykanach (ok. 24 milionów), Irlandczykach (ok. 23 milionów), Anglikach (ok. 22 milionów), rdzennych Amerykanach, czyli ludności indiańskiej (13 milionów), Meksykanach (ok. 12 milionów) i Włochów (ponad 11 milionów) D. Mix, Poland and its relations with the United States, Washington 2016, s. 7

Kanady<sup>102</sup>, Australii<sup>103</sup>, Anglii<sup>104</sup>, Irlandii<sup>105</sup>, Francji<sup>106</sup> oraz Niemiec<sup>107</sup>. Wybór ustawodawstw powyższych krajów wynika z chęci zaprezentowania rozwiązań prawnych państw zamieszkiwanych przez największą ilość polskich obywateli. Jednocześnie, powyższe systemy prawne reprezentują dwie odmienne koncepcje regulujące swobodę testowania spadkodawcy, stanowiąc kanon nowoczesnej cywilistyki. Odmienne podejście do sposobu rozporządzania majątkiem na wypadek śmierci – stosowane przez w/w państwa – wynikają z odmienności modelu „common law” od „civil law”. Do grupy państw stosujących „common law” należą Stany Zjednoczone, Australia, Anglia, Irlandia oraz niektóre kanadyjskie prowincje. W tych państwach porządek prawny nie jest oficjalnie skodyfikowany i znacznie odbiega od reguł przyjętych w systemie „civil law” funkcjonującym we Francji oraz Niemczech. Gruntowana charakterystyka powyższych rozwiązań wskaże różnice pomiędzy poszczególnymi systemami prawa oraz ich wpływ na ostatnią wolę spadkodawcy. Na tle zagranicznych rozwiązań, zostaną scharakteryzowane polskie przepisy prawa regulujące zakres i swobodę testowania. Celem dokonanych porównań będzie wyciągnięcie wniosków o wymiarze uprawnień przysługujących spadkobiorcom, zakresu swobody testowania spadkodawców, ewolucji przepisów i ich wpływ na swobodne rozporządzania majątkiem na wypadek śmierci. Zamysłem pracy jest przedstawienie wszystkich barier wpływających na ograniczenie ostatniej woli, wynikających z zachowku, rezerwy i uprawnień alimentacyjnych dla osób bliskich spadkodawcy. W poszczególnych systemach prawnych, z uwagi na chęć ochrony interesu najbliższej rodziny spadkodawcy,

---

<sup>102</sup> Łącznie w Kanadzie przebywa około miliona osób mających polskie korzenie. Większość z nich jest zlokalizowana głównie na terenie prowincji Ontario, zwłaszcza w Toronto i jego najbliższej okolicy. Immigrant Status and Period of Immigration and Place of Birth for the Immigrants and Non-permanent Residents of Canada, Provinces, Territories, Census Metropolitan Areas and Census Agglomerations, 2006 Census, Statistics Canada, Ottawa 2006, s. 14

<sup>103</sup> Australię zamieszkuje ok. 200 tys. Polaków. Powyższe wyliczenia są oparte w głównej mierze na danych zaczerpniętych ze spisu ludności z 1991 roku. Community profiles. Poland born, Canberra 1995, s. 22

<sup>104</sup> Według danych brytyjskiego urzędu statystycznego (Office for National Statistics) począwszy od maja 2004 r. obywatele polscy stanowili około 66% wszystkich imigrantów osiedlających się w Anglii z ośmiu krajów Europy Środkowo-Wschodniej, które wstąpiły wówczas do Unii Europejskiej. W rezultacie od końca grudnia 2003 r. do końca grudnia roku 2010 zbiorowość osób urodzonych w Polsce zwiększyła się w Anglii z około 75 tys. do 532 tys, a więc ponad siedmiokrotnie.

<sup>105</sup> W Irlandii mieszka ponad 120 tys. Polaków, stanowiąc najliczniejszą mniejszość narodową. GUS, Portal informacyjny: <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ludnosc/migracje-zagraniczne-ludnosc/glowne-kierunki-emigracji-i-imigracji-w-latach-1966-2014-migracje-na-pobyt-staly,4,1.html>

<sup>106</sup> We Francji mieszka ponad milion Polaków. GUS, Portal informacyjny: <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ludnosc/migracje-zagraniczne-ludnosc/glowne-kierunki-emigracji-i-imigracji-w-latach-1966-2014-migracje-na-pobyt-staly,4,1.html>

<sup>107</sup> W Niemczech żyje ok. 8,2 mln cudzoziemców, którzy stanowią 10,1 % ludności. Największe grupy narodowe to: Turcy, Serbowie, Chorwaci, Włosi, Polacy, Rosjanie, Grecy i Hiszpanie. Polaków wg oficjalnych statystyk mieszka w Niemczech ok. 670 tys.

dokonywane jest bowiem ograniczenie swobody testowania, nadając bliskim efektywne *mortis causa* prawa, niezwiązane z wolą testatora. Zaprezentowanie prawa obowiązującego w państwach o największych skupiskach Polonii będzie przydatna dla wyjaśnienia i oceny swobody przekazywania spadku pochodzącego z zagranicy na rzecz obywateli polskich. Szczególnie istotne będzie zweryfikowanie istnienia barier dążących do zachowania całości bądź części majątku spadkowego w rękach najbliższej rodziny lub ograniczeń mających na celu utrzymanie własności nieruchomości w rękach obywateli danego państwa. Szczególnie drugie ograniczenie jest charakterystyczne dla polskiego ustawodawstwa.

Rozdział drugi zatytułowany „Kierunki emigracji Polaków determinantem implikacji podatkowych spadkobierców” będzie wskazywać skalę i kierunki emigracji Polaków począwszy od okresu Polski Rzeczypospolitej Ludowej, aż do przystąpienia Polski do Unii Europejskiej. W rozdziale zostaną omówione motywacje determinujące decyzje o wyjeździe z kraju oraz przedstawiona sylwetka osób wyjeżdżających. Celem rozdziału będzie ukazanie krajów o największych skupiskach Polonii, jako źródła potencjalnych implikacji podatkowych i podatkowych dla obywateli polskich dziedziczących prawa i obowiązki majątkowe po zmarłym z zagranicy.

Rozdział trzeci, pod tytułem „Mechanizmy dziedziczenia spadków w państwach zamieszkałych przez Polonię” przedstawi ustawodawstwo obowiązujące w w/w krajach. W tej części pracy zostanie scharakteryzowany proces dziedziczenia majątku po osobie zmarłej, obejmujący wszystkie formy przejścia składników majątku, praw i obowiązków na skutek śmierci na podstawie testamentu lub w drodze dziedziczenia ustawowego. Celem rozdziału będzie wyjaśnienie procesu dziedziczenia, trybu przejścia na spadkobiorcę praw i obowiązków majątkowych zmarłego, sposobu nabycia spadku oraz podstawę do jego powołania. Prawo krajowe poszczególnych państw nie jest bowiem takie samo. Zagadnienia dziedziczenia bazują na zbliżonych fundamentach, jednak konstrukcja poszczególnych instytucji przepisów prawa spadkowego różni się od siebie. Zasadnicze rozbieżności dotyczą przede wszystkim zakresu dziedziczenia ustawowego. Prezentacja poszczególnych systemów prawa będzie mieć na celu wskazanie mechanizmów dziedziczenia w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii, Anglii, Irlandii, Francji, Niemczech oraz w Polsce i tym samym ukazania różnych podejść do zagadnienia dziedziczenia. W tej części pracy zostanie przedstawiona kompleksowość i odmiennosc poszczególnych ustawodawstw, mająca wpływ na spadkobierców w Polsce. W wyniku obowiązywania odrębnych przepisów prawnych w powyższych państwach, konieczne będzie

prorowadzenie niezależnych postępowań spadkowych w każdym kraju oddzielnie. W rozdziale zostaną zaprezentowane propozycje częściowego usprawnienia procesu dziedziczenia, poprzez uchwalenie obowiązującego w części państw Unii Europejskiej (z wyłączeniem Wielkiej Brytanii, Irlandii i Danii) Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 650/2012 z dnia 4 lipca 2012 r. w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia spadkowego. W rozdziale zostaną także przedstawione rozwiązania na poziomie prawa międzynarodowego mające na celu ujednoczenie regulacji krajowych. Należą do nich Konwencja z dnia 5 października 1961 r. o kolizji przepisów prawnych w kwestii formy rozporządzeń testamentowych (Dz. U. z 1969 r., Nr 34, poz. 284), Konwencja z dnia 2 października 1973 r. o międzynarodowym zarządzaniu spadkami, Konwencja z dnia 1 lipca 1985 r. o prawie właściwym dla trustów i ich uznawania oraz Konwencja z dnia 1 sierpnia 1989 r. o prawie właściwym dla dziedziczenia. W rozdziale zostaną zaprezentowane wnioski związane z nabyciem praw i majątku z zagranicy, największe ograniczenia i propozycje usprawnień.

Rozdział czwarty, zatytułowany „Podatek od spadków w systemach prawnych wybranych państw” opisuje obciążenia fiskalne spadków w krajach o największych skupiskach Polonii. W tej części pracy zostanie dokonana gruntowna charakterystyka konstrukcji podatku od spadków obowiązujących w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii, Irlandii, Anglii, Francji oraz Niemczech. Czwarty rozdział rozprawy doktorskiej będzie dogłębną analizą przedmiotu i podmiotu opodatkowania, istniejącej skali podatkowej, obowiązujących stawek podatku oraz dostępnego katalogu zwolnień. W tej części pracy nastąpi zreferowane zjawiska wielokrotnego opodatkowania spadków, ze wskazaniem głównych czynników determinujących powstanie obowiązku podatkowego w dwóch lub więcej państwach. Przede wszystkim zostaną wymienione takie okoliczności - decydujące o podwójnym lub kilkukrotnym opodatkowaniu tego samego spadku - jak: powiązania osobiste z danym państwem, miejsce zamieszkania, obywatelstwo oraz lokalizacja dziedziczonego majątku. Szczegółowa charakterystyka uwarunkowań wpływających na powstanie obowiązku podatkowego w poszczególnych krajach zostanie zaprezentowana, z jednoczesnym wskazaniem potencjalnych rozwiązań. W dalszej części rozprawy nastąpi przegląd umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania - zawartymi przez Polskę z wybranymi państwami – oraz orzeczeń Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczących postępowań związanych z podwójnym opodatkowaniem spadków między państwami członkowskimi.

Wymienienie zawartych przez Polskę traktatów międzynarodowych będzie miało na celu wyszczególnienie państw umożliwiających polskim obywatelom uniknięcie podwójnego opodatkowania spadków. Celem przytoczenia aktualnego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości będzie ocena aktualnej skali problemu w Unii Europejskiej. Ostatnia część rozdziału piątego będzie dotyczyć propozycji rozwiązań prawnych, mających na celu wyeliminowanie zjawiska podwójnego opodatkowania. W szczególności, dokonanie oceny zalecenia Komisji Europejskiej na temat zapobiegania zjawisku podwójnego opodatkowania spadków<sup>108</sup>. Niniejsze zalecenie określa, w jaki sposób państwa członkowskie mogą stosować lub ulepszyć istniejące środki w celu zapobiegania podwójnemu lub wielokrotnemu opodatkowaniu spowodowanemu nałożeniem podatków od spadków przez co najmniej dwa państwa członkowskie. Zalecane środki mają na celu rozwiązanie przypadków podwójnego opodatkowania, tak aby całkowity poziom podatku od określonego spadku nie był wyższy od poziomu, który miałby zastosowanie, jeżeli prawo do opodatkowania całego spadku miałyby wyłącznie państwo członkowskie z najwyższym poziomem opodatkowania spośród wszystkich zaangażowanych państw członkowskich.

Piąty rozdział pracy pt. „Podatek od spadków jako element polskiego systemu prawnego” przedstawia genezę podatku wraz z jego ewolucją - od odzyskania niepodległości po zakończeniu pierwszej wojny światowej, do czasów współczesnych i obecnie obowiązującej ustawy o podatku od spadków i darowizn. W tym rozdziale zostaną wymienione czynniki kształtujące powstanie obowiązku podatkowego oraz przedmioty podlegające opodatkowaniu (tj. rzeczy znajdujące się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, prawa majątkowe wykonywane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą, jeżeli w chwili otwarcia spadku nabywca był obywatelem polskim). W tej części pracy nastąpi przedstawienie dwóch podstawowych zasad - przyjętych przez polskiego ustawodawcę - determinujących obowiązek podatkowy: zasadę domicylu, zgodnie z którą obowiązek podatkowy ciąży na osobie mającej stałe miejsce zamieszkania w Polsce, nawet gdy chodzi o nabycie rzeczy i praw majątkowych za granicą oraz drugą zasadę, zasadę obywatelstwa, stosownie do której obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy – obywatelu polskim, nawet jeśli przebywa on stale poza granicami Rzeczypospolitej Polskiej. Konsekwencją powyższych zasad jest podwójne lub wielokrotne opodatkowanie spadków,

---

<sup>108</sup> Zalecenie Komisji z dnia 15 grudnia 2011 r. dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu spadków (2011/ 856/ UE)

pomimo braku faktycznych związków z Polską spadkobiorcy. W rozdziale piątym zostanie zaprezentowany sposób obliczania podstawy opodatkowania, ze wskazaniem zalet i wad obowiązujących rozwiązań prawnych. Piąty rozdział rozprawy doktorskiej to także wskazanie stawek i skali podatkowej determinujących wymiaru podatku. W rozprawie zostanie przedstawiona obowiązująca w polskim prawie reguła korelacji rodzinnych, gdzie stopień pokrewieństwa determinuje wysokość podatku. Celem pracy będzie wyjaśnienie zasadności obowiązywania powyższego rozwiązania. Szczególnie w obecnych warunkach, charakteryzujących się wydłużającą się długością życia, coraz większą samodzielnością dzieci, wzrastającą ilością nieformalnych związków (konkubinatów) oraz związków jednopłciowych. Ta część rozprawy będzie również zawierać orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, w zakresie prawa własności i prawa do dziedziczenia celem wyjaśnienia zakresu swobody dziedziczenia w kontekście zasad konstytucyjnych.

Ostatni rozdział pracy pt. „Ekonomiczne oraz etyczne konsekwencje podatku od spadków” zostanie dokonana analiza wielkości wpływów osiąganych z tytułu powyższego podatku z jednoczesnym próbą oceny tej daniny w kontekście obowiązywania zasady sprawiedliwości podatkowej. Współcześnie, każde państwo chcące wykonywać swoje funkcje, zobowiązane jest do zgromadzenia dochodów umożliwiających realizację wyznaczonych zadań. Uzyskanie środków finansowych odbywa się głównie przez podatki, odgrywające kluczową rolę wśród źródeł wpływów budżetowych. Podatki są publicznoprawnymi, nieodpłatnymi, przymusowymi oraz bezzwrotnymi świadczeniami pieniężnymi na rzecz państwa. Stanowią główne źródło dochodów, umożliwiając finansowanie działalności państwa. W powyższym rozdziale zostanie szczegółowo przedstawiona wielkość dochodów budżetowych uzyskiwanych z tytułu podatku od spadków w Polsce, Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Australii, Niemczech, Francji, Anglii i Irlandii. Na podstawie danych statystycznych, będzie zilustrowany udział dochodów z tytułu podatku od spadków w całości dochodów budżetowych tych państw. Analiza wielkości uzyskiwanych dochodów podatkowych będzie obejmować okres dekady, udzielając odpowiedzi na pytanie: czy wpływy budżetowe z opodatkowania spadków ulegają zwiększeniu czy obniżeniu na przestrzeni ostatnich dziesięciu lat. Poza zweryfikowaniem znaczenia podatku od spadków na finanse publiczne w/w krajów – analizie zostanie również poddana charakterystyka wymienionego podatku pod kątem jego zgodności z uniwersalnymi zasadami podatkowymi. W tej części pracy będą ukazane zalety powyższego podatku z jednoczesnym wskazaniem wad.



## Rozdział 1

### Swoboda testowania w państwach o największych skupiskach Polonii

#### 1.1. Geneza, znaczenie i ograniczenia swobody testowania

Jednocześnie z rozwojem prawa spadkowego - w poszczególnych systemach prawnych - następowała modyfikacja przepisów dotyczących wpływu spadkodawcy na proces dziedziczenia. W pierwszych fazach ewolucji powyższej dziedziny prawodawstwa, kluczową rolę w zakresie dziedziczenia odgrywała ustawa. Dopiero na późniejszym etapie rozwoju prawa spadkowego zwrócono uwagę, że instrumentem umożliwiającym spadkodawcy unormowanie stosunków majątkowych i niemajątkowych po swojej śmierci jest testament. Atut pozwalający na dostosowaniu zakresu dziedziczenia do konkretnej sytuacji powodował, że rola testamentu z biegiem lat rosła, stając się głównym narzędziem dysponowania majątkiem. Wraz ze wzrostem znaczenia testamentu, następowało zwiększenie uprawnień spadkodawcy w zakresie decydowania o swoim majątku *mortis causa*. Powyższe prerogatywy mieściły się w ogólnym pojęciu określanym obecnie jako tzw. swoboda testowania (ang. *freedom of testation*, franc. *liberté de tester*, niem. *Testierfreiheit*)<sup>109</sup>.

Historia swobody testowania sięga starożytności. Pomysł, aby człowiek mógł samodzielnie decydować o swoim majątku na wypadek śmierci, nie był początkowo oczywisty. Jako podstawowe prawo traktowano dziedziczenie przez najbliższych z ustawy. W szczególności przez synów (przy czym zwłaszcza syn pierworodny był wyjątkowo uprzywilejowany). Takie zasady obowiązywały w prawie staroegipskim, czy starobabilońskim. Również prawo babilońskie nie znało testamentu. W przypadku braku spadkobierców ustawowych istniała alternatywa przysposobienia na wypadek śmierci. Adoptowany dziedziczył wówczas spadek po niespokrewnionym zmarłym<sup>110</sup>.

Współcześnie, swoboda testowania uznawana jest za jedną z fundamentalnych zasad prawa spadkowego. Jej celem jest zapewnienie spadkodawcy możliwości rozporządzania swoim majątkiem na wypadek śmierci, w sposób dostosowany do okoliczności konkretnego przypadku<sup>111</sup>. Swoboda testowania definiowana jest jako kompetencja spadkodawcy, umożliwiająca

---

<sup>109</sup> M. Załucki, *Wydziedziczenie...* op. cit., s. 34

<sup>110</sup> P. Książak, *Zachówek w polskim prawie spadkowym*, Warszawa 2012, s. 25

<sup>111</sup> Por. S. Wójcik, *System prawa cywilnego*, t. IV, Wrocław 1986, s. 173

rozporządzenie swoim majątkiem na wypadek śmierci. Jest to prawo gwarantujące dysponowanie własnym majątkiem na wypadek śmierci<sup>112</sup>. Według powszechnie obowiązującej opinii, swoboda testowania oznacza możliwość rozporządzenia majątkiem na wypadek śmierci w oparciu o testament. W praktyce, swoboda testowania majątkiem uwzględnia również inne instrumenty prawne wpływające na zakres uprawnień spadkodawcy do dysponowania swoimi prawami.

W systemach prawa stanowionego, testament definiowany jest najczęściej jako jednostronna czynność prawna, odwoływalna, sporządzona w prawnie przewidzianej formie, w oparciu o którą testator dysponuje swoim majątkiem na wypadek śmierci<sup>113</sup>. Pomimo istotnej roli testamentu, w niektórych współczesnych ustawodawstwach krajowych brak jest oficjalnej definicji testamentu<sup>114</sup>.

W nowoczesnych kodyfikacjach cywilistycznych, na ogół wskazuje się cztery kluczowe cechy testamentu: jednostronność, odwoływalność, formalizm sporządzenia oraz wywoływanie skutków *mortis causa*. Nieznacznie odmiennie pojęcie testamentu obowiązuje w krajach anglosaskich, gdzie powyższy termin przyjmuje szersze znaczenie niż w państwach „civil law”<sup>115</sup>.

Dysponowanie majątkiem w oparciu o testament może być zróżnicowane. Uwzględnia się takie formy rozporządzenia testamentowego jak: ustanowienie spadkobiercy, ustanowienie zapisu lub polecenia, jak również wykluczenie od dziedziczenia czy wydziedziczenie<sup>116</sup>. Swoboda testowania jest tym samym określoną regułą prawa spadkowego, umożliwiającą spadkodawcom rozporządzenie ich własnością poprzez czynności prawne *mortis causa*<sup>117</sup>. Jest to element wolności woli osób fizycznych, która opiera się na uprawnieniu do realizowania takiej czynności prawnej, jaką jest testament oraz prawem umieszczania w testamencie własnych rozrządzeń majątkiem, które mają zastosowanie w momencie śmierci spadkodawcy<sup>118</sup>.

Wprowadzenie do poszczególnych ustawodawstw prawnych ograniczeń swobody testowania doprowadza do deprecjacji woli spadkodawcy. Najczęstszym argumentem przemawiającym za zmniejszeniem uprawnień testatora jest konieczność ochrony interesu i podtrzymywanie znaczenia

---

<sup>112</sup> Por. B. Kordasiewicz, Testamentowe dziedziczenie gospodarstw rolnych, Wrocław – Warszawa – Kraków – Gdańsk 1978, s. 58

<sup>113</sup> Por. M. Niedośpał, Testament w polskim prawie cywilnym, Zagadnienia ogólne, Bielsko-Biała 1999, s. 9

<sup>114</sup> W irlandzkiej ustawie *Succession Act* z 1965 roku, w żadnym z artykułów nie znajdujemy ustawowej definicji testamentu. Poszczególne artykuły części VII dotyczącej testamentów „Wills” (art. 76, 77, 78, 79, 80) zawierają wyłącznie kryteria uprawniające do sporządzenia testamentu, wymogi związane z jego publikacją, podpisaniem i udokumentowaniem obecności świadków. Jednak poza formalnym określeniem czynności dysponowania swoim majątkiem na wypadek śmierci, nie znajdujemy definicji terminu „testament”.

<sup>115</sup> Por. K. Osajda, Ustanowienie spadkobiercy w testamencie w systemach prawnych *common law* i *civil law*, Warszawa 2009, s. 37-42

<sup>116</sup> Por. M. Niedośpał, Testament...*op.cit.*, s. 92

<sup>117</sup> J.S. Piątowski, B. Kordasiewicz, Prawo spadkowe, Zarys wykładu, Warszawa 2011, s. 97

<sup>118</sup> Por. S. Wójcik, M. Załucki, Podstawy prawa cywilnego. Prawo spadkowe, Warszawa 2015, s. 43

rodziny jako podstawowej komórki życia społecznego. Coraz bardziej dostrzec jednak można przesłanki i dążenia do jeszcze większego zliberalizowania zasad dysponowania majątkiem na wypadek śmierci. W praktyce prowadziłyby to do absolutyzacji zasady swobody testowania<sup>119</sup>. Postulaty wyeliminowania ograniczeń swobody testowania podnoszone są coraz częściej w doktrynie niemieckiej<sup>120</sup> oraz polskiej<sup>121</sup>.

Swoboda testowania jest istotnym mechanizmem umożliwiającym testatorowi wyrównanie dysproporcji i niesprawiedliwości jakie mogą wynikać z dziedziczenia ustawowego. Ustawa w sposób mechaniczny i szablonowy traktuje wszystkich spadkodawców, bez względu na ich wiek, zamożność, zdrowie a przede wszystkim ich stosunek do spadkodawcy. Mając pełną swobodę testowania, spadkodawca może przekazać całość lub większy – niż wynikałoby to z ustawy - udział w spadku osobie szczególnie mu bliskiej, wspierającej go w trudnych sytuacjach życiowych, będącej najbliższą emocjonalnie, ale niekoniecznie formalnie. Swoboda testowania daje zatem szansę na przekazanie majątku osobie oficjalnie niespokrewnionej, jednak wyjątkowo bliskiej – związek nieformalny (tj. związek partnerski, konkubinat) czy nawet związek jedнопłciowy.

Ograniczenie swobody testowania – w przeważającym zakresie – nie ma uzasadnienia merytorycznego, szczególnie w obszarze dziedziczenia pomiędzy dziećmi i rodzicami. W odróżnieniu do minionych stuleci, ówczesnie dzieci w chwili śmierci rodziców są często osobami dorosłymi, mającymi własne środki finansowe, będące niezależne materialnie i często posiadające własne rodziny. Nie istnieją zatem przesłanki uzasadniające konieczność partycypowania dorosłych i niezależnych osób w podziale majątku po śmierci rodzica. Sztywne regulacje ustawowe są szkodliwe, zwłaszcza gdy naruszają sprecyzowaną wolę spadkodawcy, wyrażoną w formie testamentu, który najlepiej odzwierciedla relacje zmarłego do swoich dzieci. Decyzje wyrażone w testamencie, w zdecydowanie większym stopniu oddają skalę rzeczywistej bliskości od samych więzi krwi. Jeśli pomiędzy rodzicem, a jego dziećmi istniał silny związek emocjonalny, charakteryzujący się dużą zażyłością, silnymi relacjami i wzajemnym wsparciem, to niezależnie od zakresu swobody testowania, dzieci mogą liczyć na proporcjonalny udział w podziale majątku rodzica, który zostanie wyrażony w testamencie. Z tego powodu, uszanowanie woli testatora oraz dążenie do realizacji rozporządzeń testamentowych powinno być nadrzędną zasadą prawa spadkowego.

---

<sup>119</sup> M. Załucki, *Przyszłość zachowku w prawie polskim*, Kraków 2012, s. 538

<sup>120</sup> Por. G. Schiemann, *Die Renaissance des Erbrechts*, München 1995, s. 197-201

<sup>121</sup> W. Borysiak, *Ochrona członków rodziny spadkodawcy na tle historycznoprawnym oraz prawnoporównawczym*, Warszawa 2008, s. 153

Jedyny wyjątek jaki dostrzegam w zakresie nieskrępowanej swobody testowania dotyczy możliwości wykluczenia małżonka. Pozbawienie udziału w majątku osoby, z którą spadkodawca spędził większą część życia, nie powinna być prawnie dopuszczona. Majątek zgromadzony przez spadkodawcę rzadko jest efektem jego samodzielnej pracy. Bez wsparcia, pomocy i zaangażowania drugiej osoby nie byłoby na to praktycznych sposobności. W oparciu o powyższe przesłanki, małżonek zawsze powinien mieć określony udział w masie spadkowej, której wysokość powinna być skorelowana z długością trwania związku małżeńskiego. Im dłuższy staż, tym większy udział procentowy. Jednocześnie dopuszczalne jest wprowadzenie uwarunkowania, iż w przypadku małżeństw trwających krótko (przykładowo mniej niż rok), istnieje prawne przyzwolenie na wykluczenie małżonka z kręgu spadkobierców, w sytuacji gdyby ta nie została powołana do spadku przez spadkodawcę w testamencie. Niedostatecznie długo trwający związek małżeński, ze względów pragmatycznych pozbawia zasadności ochrony małżonka, gdyż jej wkład w wypracowanie majątku spadkodawcy nie mógł być istotny. Z tego powodu, pominięcie małżonka w ostatniej woli spadkodawcy, nie powinno pociągać konieczności przyznania jakiegokolwiek udziału w masie spadkowej zmarłego.

W literaturze przedmiotu przedstawiane są liczne argumenty za ograniczeniem swobody testowania, szczególnie w zakresie umożliwiającym wydziedziczenie osób najbliższych, w tym również dzieci. Wskazuje się, że istnienie po stronie testatora pełnej swobody dokonywania rozporządzeń w testamencie oraz dokonywania darowizn za życia może prowadzić do sytuacji, które można uznać za niesprawiedliwe<sup>122</sup>.

Przesłanki za ograniczeniem pełnej swobody testowania wskazywane były już w prawie rzymskim. Część z nich nadal jest aktualna<sup>123</sup>, inne straciły swoją zasadność w wyniku zachodzących przemian społecznych. Podstawowym argumentem za ograniczeniem prawa do swobodnego dysponowania majątkiem na wypadek śmierci były względy aksjologiczne<sup>124</sup>. W starożytnym Rzymie uznawano, że w oparciu o zasady moralne spadkodawca zobligowany jest zatroszczyć się o swoją najbliższą rodzinę, będąc powiązany z nią więzami krwi<sup>125</sup>. Chęć pozbawienia bliskich majątku, postrzegano jako działanie nielogiczne, charakterystyczne dla osób niezrównoważonych psychicznie<sup>126</sup>, działających w stanie zamroczenia umysłowego<sup>127</sup>. W opinii

---

<sup>122</sup> Por. F. Longchamps, *Nadużycie prawa w rzymskim prawie prywatnym*, Wrocław 2008, s. 159

<sup>123</sup> W. Borysiak, *Ochrona członków...* op. cit., s. 154

<sup>124</sup> M. Kaser, *Das römische Privatrecht*, München 1975, s. 512

<sup>125</sup> Por. J.A.C., Thomas, *Textbook of Roman Law*, Amsterdam, Nowy Jork, Oxford 1976, s. 493

<sup>126</sup> M. Kaser, *Das römische...* op.cit., s. 513

<sup>127</sup> Por. H. Kruger, *Zum römischem Pflichtteilrecht*, Weimer 1939, s. 258

starożytnych Rzymian, jeśli spadkodawca nie działałby w stanie zamroczenia umysłowego, niewątpliwie przekazałby swój majątek najbliższemu<sup>128</sup>. Wyjątkiem byłaby sytuacja karalnych, nielegalnych działań krewnych podejmowanych względem spadkodawcy (jak na przykład: próba morderstwa, czy podżeganie do jego zabójstwa). Takie zachowania w pełni uzasadniałyby możliwość wydziedziczenia rodziny, jako działania przestępcze i godne potępienia. Poza wyżej wymienionymi – bezprawnymi działaniami – w każdej innej okoliczności, spadkodawca powinien przekazać całość swojego majątku rodzinie.

Jak wskazuje Witold Borysiak, spadkodawca rozporządzając całym swoim majątkiem na rzecz osób spoza kręgu swojej najbliższej rodziny, pozbawia ją środków utrzymania i zazwyczaj skazuje na ubóstwo („wegetację społeczną”)<sup>129</sup>. Nie sposób jednak całkowicie zgodzić się z tym poglądem. W ubiegłych wiekach, jak również współcześnie, bogacenie się jest często efektem pracy kilku pokoleń. Przekazywanie w oparciu o testament aktywów majątkowych osobom spoza kręgu najbliższej rodziny może mieć wpływ na status społeczny i materialny najbliższych jednak obecnie rzadko skazywałoby to kogokolwiek na „wegetację społeczną”. W przeszłości, ze względu na inne postrzeganie wykształcenia, a w szczególności na niewielki stopień korelacji pomiędzy wiedzą a osiąganymi dochodami, stopień samodzielności finansowej uzależniony był w głównej mierze od statusu społecznego rodziny i wielkości posiadanych dóbr. Obecnie, taka współzależność nie występuje. Najczęściej, wyłącznie od samego człowieka zależy jego kondycja finansowa. W przeszłości, głównym wyznacznikiem był posiadany majątek. Współcześnie jest to wykształcenie i wykonywany zawód. Status społeczny i pozycja zawodowa człowieka często skorelowana jest z posiadaniem wykształceniem, a nie oddziedziczonym kapitałem. Poziom osiągniętej edukacji ma zazwyczaj duży wpływ na miejsce w strukturze społecznej i ekonomiczny status osoby. Dzisiaj to zdobyte wykształcenie determinuje dochody, decydując o wielkości i strukturze potrzeb człowieka, kształtując jednocześnie poziom jego wydatków i konsumpcji.

„Wykształcenie jest bardzo często uznawane za dobro samoistne, a jego wyrazem jest wiedza oraz kwalifikacje zawodowe. Wraz ze wzrostem wykształcenia rosną i wyraźnie różnicują się potrzeby człowieka; im bardziej jest wykształcony, tym na ogół ma większy i bardziej rozwinięty system potrzeb. Wzrost wykształcenia przyspiesza także wzrost dochodów”<sup>130</sup>.

W kręgach cywilizacji zachodnioeuropejskiej, wykształcenie stało się wyznacznikiem statusu społecznego, traktowanym jak tytuł szlachecki w przeszłości. Wykształcenie umożliwia awans

---

<sup>128</sup> Ibidem, s. 259

<sup>129</sup> W. Borysiak, *Ochrona członków...* op. cit., s. 154

<sup>130</sup> C. Bywalec, *Ekonomika i finanse gospodarstw domowych*, Warszawa, 2012, s.49-50

społeczny i rozwój kariery zawodowej. Edukacja pełni również funkcję instrumentalną, jako narzędzie umożliwiające zdobycie odpowiednich kwalifikacji oraz uzasadniające prawo do zajmowania określonego stanowiska w strukturze organizacyjnej i społecznej. Z pozycją zawodową powiązany jest dochód, zwiększający potencjał konsumpcyjny.

Tego typu współzależności nie występowały jednak w przeszłości. Stąd też argumentowanie, że brak spadku skazuje człowieka na margines społeczny jest aktualnie całkowicie chybiony, szczególnie w krajach z kręgu kultury zachodniej. W krajach rozwiniętych, człowiek jest bowiem kowalem swojego losu i od niego samego zależy pozycja, majątek oraz wysokość dochodów. Fakt otrzymania spadku po rodzicu czy bliskim krewnym ma obecnie drugorzędne znaczenie.

Innym, częstym argumentem uzasadniającym konieczności ograniczenia swobody testowania jest pogląd, że majątek spadkodawcy jest najczęściej pochodną nie tylko pracy samego spadkodawcy, ale również starań członków najbliższej rodziny, głównie małżonka i dzieci. Dostrzegalne jest to przede wszystkim tam, gdzie spadkodawca wraz z rodziną pracował w jednym gospodarstwie domowym, prowadząc wspólnie działalność gospodarczą. Akceptując tezę, że wspólna praca wpływała na pomnożenie majątku spadkodawcy, zasadne wydawałoby się przyjęcie postulatu przyznania małżonce i dzieciom uprawnień do jego części. Współczesne realia zdają się jednak temu przeczyć. Udział małżonka w powiększaniu majątku wydaje się być bezsporny. Szczególnie w przypadku związków trwających dziesięciolecia, gdzie wspólna praca i zaangażowanie w wychowywanie dzieci niewątpliwie przyczyniły się do akumulacji kapitału. Gdy zasadność przyznania żonie części aktywów majątkowych nie budzi wątpliwości, tak wkład dzieci w zwiększenie rodzinnego majątku wydaje się być bardziej kontrowersyjny. W obecnych czasach, w związku z wydłużaniem się życia potencjalnych spadkodawców i osiągnięciem samodzielności finansowej spadkobiorców, argument o ich współudziale w rodzinnym majątku często nie znajduje potwierdzenia w rzeczywistości. Szczególnie, że dzieci posiadają własne rodziny i częstokroć wiodą życie zawodowe w żaden sposób niezwiązany z działalnością rodziców. Wyłącznym uzasadnieniem udziału dzieci w majątku rodziców byłaby ich niepełnoletność lub choroba, czyli czynniki uniemożliwiające samodzielną egzystencję bez wsparcia rodziny. Ograniczając zatem swobodę testowania, traktuje się spadkodawców jak osoby nieodpowiedzialne, nieumiejące podejmować świadomych decyzji o tym co jest dla nich najważniejsze. Jeśli testator dąży do przekazania większego udziału w majątku jednej osobie, kosztem drugiej lub nawet wykluczenia określonej osoby z kręgu spadkobiorców, to niewątpliwie przemawiają za tym racjonalne przesłanki, znane najlepiej spadkodawcy. Z tego powodu, ustawodawca nie powinien ingerować

w zakres swobody testowania, gdyż samoocena i rozsądek testatora będzie najlepszym źródłem decyzji i bardzo trudno wyobrazić sobie sytuacje, w których dzieci zostaną pominięte bez racjonalnych przesłanek.

Jak wynika z powyższej argumentacji, wpływ prawa spadkowego na stosunki międzyludzkie jest bezdyskusyjny, a jedną z najczęściej wymienianych funkcji tego prawa jest jego ochronny charakter – w postaci zabezpieczenia rodziny zmarłego. Z jednej strony prawo spadkowe bierze pod uwagę zachowanie rodziny względem spadkodawcy, z drugiej zaś respektuje stosunki osobiste łączące go z członkami rodziny<sup>131</sup>. Spadkodawca znajduje się bowiem w określonych relacjach prawnorodzinnych z innymi osobami. Posiada określone zobowiązania i obowiązki, szczególnie względem osób mu najbliższych: małżonka i krewnych. *Przepisy prawa spadkowego kształtują jednak nie tylko sytuację majątkową i osobistą osób połączonych ze spadkodawcą więzami o charakterze formalnym, lecz również jednostek pozostających ze spadkodawcą w pewnych szczególnych, bliskich stosunkach osobistych nie mających charakteru wynikającego z pokrewieństwa, małżeństwa lub przysposobienia*<sup>132</sup>. *W oparciu o doktrynę, podstawami takich stosunków jest wspólnota duchowa, uczuciowa, osobista – o znacznym stopniu intensywności – a u jej podstaw mogą znajdować się różnego rodzaju czynniki (pokrewieństwo, małżeństwo, powinowactwo, konkubinat, narzeczeństwo, przysposobienie, miłość, przyjaźń, koleżeństwo, partnerstwo, pożądanie)*<sup>133</sup>. Z tego powodu, w przypadku wielu ustawodawstw, prawo spadkowe przyznaje osobom będącym w szczególnych relacjach ze spadkodawcą, uprawnienia skutecznie ograniczające swobodę testowania. Zabezpieczenie interesów najbliższych traktowana jest tam jako zjawisko racjonalne i konieczne.

Ze względu na dążenie do ochrony interesu najbliższych spadkodawcy, w niektórych ustawodawstwach wprowadzono zatem ograniczenia w swobodzie testowania, przyznając tym samym skuteczne narzędzia umożliwiające partycypacje w spadku, niezależnie od woli testatora. Współcześnie, obowiązuje szereg instrumentów prawnych umożliwiających zabezpieczenie interesu najbliższej rodziny. Obecnie jest to realizowane poprzez zachówek, rezerwę lub system alimentacyjny. Na przykład w krajach common law, sądy posiadają prerogatywy do modyfikowania ostatniej woli testatora i dopasowanie ich do określonej sytuacji i konkretnego przypadku. Jest to system tzw. dyskrecjonalnej władzy sędziego<sup>134</sup>.

---

<sup>131</sup> Por. J. Biernat, Ochrona osób bliskich spadkodawcy w prawie spadkowym, Toruń 2002, s. 11

<sup>132</sup> M. Załucki, Wydziedziczenie ...op. cit., s. 40

<sup>133</sup> Ibidem

<sup>134</sup> M. Załucki, Przyszłość zachowku...op.cit., s. 534

## 1.2. Ewolucja przepisów dotyczących swobody testowania

### 1.2.1. Prawo w starożytnej Grecji

Starożytna Grecja uważana jest za kolebkę cywilizacji zachodniej<sup>135</sup>. Prawo, które ukształtowało się na terenie miast-państw wykazywało pewne podobieństwa względem siebie, nie stanowiło jednak spójnej całości, gdyż Grecja jako jednolite państwo nie istniało, stanowiąc wyłącznie zbiór ośrodków, Polis.

W czasach starożytnej Grecji dziedziczenie odbywało się wyłącznie w obrębie rodziny. Dobra pozostawione przez zmarłego dzielone były po równo pomiędzy jego synów, a w przypadku ich braku, pomiędzy wnuków. Najstarszy syn miał początkowo pierwszeństwo wyboru, polegające na wyborze ziemi, dóbr, domu, które pozornie jednakowe mogły się różnić, co stanowiło największą korzyść dla pierworodnego<sup>136</sup>. Córki były wyłączone z dziedziczenia. Formą rekompensaty był posag, które otrzymywały na wypadek zamążpójścia. Wartość posagu wahała się od 5% do 25% majątku posiadanego przez ojca. Same kobiety nie były właścicielami otrzymanych dóbr. Ich zarządzaniem zajmował się mąż, a do czasu wyjścia za mąż (w przypadku, gdy ojciec już zmarł) administrowanie majątkiem podlegało bratu lub wujowi. Majątek pozostawał w rękach męża do czasu urodzenia przez kobietę prawowitego syna i ukończenia przez niego dwudziestu lat. Po osiągnięciu tego wieku, to syn stawał się właścicielem majątku otrzymanego przez matkę w posagu<sup>137</sup>.

W okresie klasycznym<sup>138</sup>, dzieci urodzone poza legalnym małżeństwem nie miały prawa dziedziczenia po ojcu. Greckie rodziny nie były duże, ułatwiało to zatem kwestie związane z dziedziczeniem. Prawo przewidywało jednak różne scenariusze. W sytuacji, gdy na przykład mężczyzna umierał pozostawiając po sobie ciężarną żonę i dwóch synów, wówczas do czasu porodu i określenia płci dziecka, dorośli synowie otrzymywali po 1/3 majątku, a pozostała 1/3 pozostawała niepodzielona w oczekiwaniu na płeć nowonarodzonego potomka. Jeśli urodzone dziecko okazywało się chłopcem, wówczas otrzymywało – po uzyskaniu pełnoletności - w całości

---

<sup>135</sup>M. Markowicz, Historia i społeczeństwo, język, komunikacja i media, Warszawa 2014, s. 4

<sup>136</sup>M. Gagarin, The Oxford Encyclopedia of ancient Greece and Rome, Oxford 2010, s. 69

<sup>137</sup>Ibidem, s. 70

<sup>138</sup>Okres w starożytnej Grecji począwszy od wojen perskich do śmierci Aleksandra Wielkiego w 323 p.n.e.



pozostawioną część. Gdyby jednak urodziła się córka, przypadłoby jej jedynie 1/6, czyli połowa z pozostawionej po ojcu części<sup>139</sup>.

W przypadku, gdy mężczyzna zmarł nie mając prawowitych dzieci oraz nie pozostawiając po sobie testamentu, jego majątek dziedziczyli najbliżsi, męscy krewni, czyli: ojciec, bracia, a w sytuacji braku męskiego rodzeństwa: wujek lub krewni po stronie ojca. Tylko gdy nie było jakichkolwiek męskich potomków, do spadku powoływane były kobiety, w tym w pierwszej kolejności siostry<sup>140</sup>.

W Atenach, procedura dziedziczenia różniła się nieznacznie od prawa obowiązującego w pozostałych miastach-państwach. Ateńskie prawodawstwo wskazywało synów oraz wnuków, jako głównych spadkobierców majątku zmarłego. Kobiety, w tym córki otrzymywały połowę wartości należnej synom. Ich przekazanie następowało w momencie zamążpójścia. Zgodnie z prawem, ojciec nie mógł przekazać córce więcej niż połowę z tego co przypadło synowi. Na okoliczność śmierci matki - i posiadania przez nią jakiegokolwiek majątku – procedura dziedziczenia przebiegała analogicznie, jak w przypadku śmierci ojca<sup>141</sup>.

Odmienne prawo w zakresie dziedziczenia obowiązywało na Krecie oraz Sparcie. Oba te państwa charakteryzowały się zdecydowanie większym równouprawnieniem i przyznawaniem szerszego zakresu praw kobietom, niż to miało miejsce w innych miastach-państwach. Na Krecie obowiązywał kodeks z Gortyny<sup>142</sup>. W oparciu o jego przepisy, niezależnie od płci, wszyscy potomkowie zmarłego byli uprawnieni do dziedziczenia. W konsekwencji: dzieci, wnuki, prawnuki, bracia i ich potomkowie, siostry i ich potomkowie mogły zostać powołane do dziedziczenia. Określona część spadku zarezerwowana była dla synów, inna część dla córek. Synowie i córki dziedziczyły w pierwszej kolejności. Tylko w przypadku braku dzieci, pozostali członkowie rodziny stawali się z mocy prawa spadkobiorcami. Co interesujące, prawo zakazywało ojcu sprzedaży, zastawienia lub przekazania majątku „obcym”, prowadząc w ten sposób do uszczuplenia masy spadkowej. Dzieci otrzymujące posag – z mocy prawa – były automatycznie wykluczone z kręgu późniejszych spadkobiorców. Jeśli w trakcie podziału majątku, doszło pomiędzy rodzeństwem do nieporozumień i rozbieżności opinii - co do części, która miała

---

<sup>139</sup>M. Gagarin, *The Oxford...* op. cit., s. 70

<sup>140</sup>*Ibidem*, s. 70

<sup>141</sup>I. Arnaoutoglou, *Ancient Greek laws*, London and New York 1998, s. 4

<sup>142</sup>Kodeks z Gortyny stanowił zapis kodeksu karnego i cywilnego miasta Gortyn na południu Krety. Wykuty w kamieniu pod koniec VI wieku p.n.e.

przypaść konkretnemu rodzeństwu - wówczas całość majątku należało sprzedać i uzyskane środki pieniężne odpowiednio podzielić<sup>143</sup>.

Zbliżone zasady obowiązywały w Sparcie, gdzie żony i córki dziedziczyły niezależnie od tego czy głowa rodziny posiadała synów. W procesie dziedziczenia i podziału majątku istniało pełne uprawnienie, co w praktyce oznaczało równy podział majątku. Analogiczne zasady obowiązywały w przypadku śmierci matki. Zarówno córka i syn dziedziczyli po połowie. Główną powodem równouprawnienia były względy pragmatyczne. Sparta borykała się z problemami demograficznymi i permanentnym brakiem mężczyzn, którzy służąc w wojsku często ginęli, generując niedobory w społeczeństwie. Z tego też powodu, spartańskie wdowy nie miały obowiązku ponownego zamążpójścia. W konsekwencji, pod koniec IV p.n.e. ok. 40% dóbr znajdowało się w rękach kobiet<sup>144</sup>.

### 1.2.2. Prawo rzymskie

W V wieku p.n.e. swoboda testowania traktowana była w Rzymie jako jedna z fundamentalnych zasad. Wynikała ona z ustawy XII tablic<sup>145</sup>, w której wskazywano, że „rozrządzenie testatora co do majątku i opieki nad swym mieniem niech będzie prawem”<sup>146</sup>. Ze względu na powyższy przepis, ochrona rodziny - przed konsekwencjami związanymi z pełną swobodą testowania - zarysowywała się bardzo powoli, początkowo nie dając osobom najbliższym jakichkolwiek narzędzi przed wydziedziczeniem. Spadkodawca chcąc wykluczyć członków swojej rodziny musiał jedynie wyraźnie zaznaczyć swoją wolę w testamencie. Sprowadzało się to do tego, że wymieniał każdego ze swoich potencjalnych spadkobierców imiennie, deklarując które z osób jemu najbliższych powinny dziedziczyć wskazując jednocześnie przedmiot spadku, oraz wymieniając osoby, które powinny być z dziedziczenia wykluczone. Było to tzw. dziedziczenie przeciwtestamentowe<sup>147</sup>.

---

<sup>143</sup> Cześć przypadająca synom wynosiła 2/3, córką przypadła 1/3 majątku. I. Arnaoutoglou, *Ancient...op. cit.*, s. 3

<sup>144</sup> S. Hodkinson, *Inheritance, marriage and demography: perspectives upon success and decline of classical Sparta*, s. 81-82 oraz M. Gagarin, *The Oxford...op. cit.*, s. 69

<sup>145</sup> Ustawa XII tablic była zbiorem krótkich reguł, zawierających normy prawne z zakresu postępowania sądowego, prawa karnego oraz prawa prywatnego. Ustawa regulowała m.in. prawo rodzinne, spadkowe, ochronę własności, postępowanie procesowe oraz formalne czynności prawa cywilnego. W oparciu o przekazy Cycerona (I w. p.n.e.), rzymskie dzieci uczyły się przepisów XII tablic na pamięć. Wskazywało to jak wielką wagę przywiązywali Rzymianie do tego ustawodawstwa. M. Kuryłowicz, A. Wiliński, *Rzymskie prawo prywatne zarys wykładu*, Warszawa 2013, s. 35

<sup>146</sup> P. Księżak, *Zachówek... op.cit.*, s. 26

<sup>147</sup> W. Borysiak, *Ochrona członków...op. cit.*, s. 165

Wydziedziczenie było początkowo formą utrzymania gospodarstwa rolnego w niepodzielnej formie, poprzez przekazanie całości dobytku jednemu spadkobiorcy. W późniejszym okresie, pełniło funkcję karania i zniesławienia. Bezpodstawne wydziedziczenie uważano za niemoralne i naganne, ale bardzo skuteczne. Znane były też przypadki wydziedziczenia z rozsądku, polegające na pominięciu niepełnosprawnego lub chorego umysłowo członka najbliższej rodziny, poprzez przekazanie majątku jego własnym, ale zdrowym dzieciom, z jednoczesnym zapisem alimentacyjnym na rzecz niepełnosprawnego czy upośledzonego ojca<sup>148</sup>.

Całkowita swoboda testowania była jednak coraz powszechniej krytykowana. Spełnienie wymogów formalnych bardzo skutecznie wykluczało najbliższych członków rodziny, szczególnie że nie wymagało żadnego uzasadnienia. Spadkodawca mógł w dowolny sposób rozporządzać swoim majątkiem, przekazując dobytek komukolwiek. Taki stan prawny zaczął być kwestionowany, szczególnie w związku ze wzrostem fali wydziedziczeń i spotęgowania ilości transferów na rzecz osób obcych. Pod wpływem filozofii greckiej<sup>149</sup> zaczęto zwracać uwagę na konieczność utrzymania majątku w rodzinie, tak aby to dzieci po śmierci spadkodawcy stawały się właścicielami rodzinnego dobytku. Uznawano za moralne, aby po śmierci spadkodawca zatroszczył się o najbliższych<sup>150</sup>.

W konsekwencji, wydziedziczenie zaczęto traktować za zjawisko sprzeczne z naturalnym porządkiem rzeczy<sup>151</sup>, a wydziedziczających własne dzieci, jak ludzi chorych psychicznie<sup>152</sup>. Takie testamenty zaczęto odbierać za niezgodne z powinnością ojca rodziny i w praktyce coraz częściej podważano. Środkiem, który - w takim przypadku przysługiwał - była skarga, prowadząca do obalenia testamentu<sup>153</sup>. Prawo do wniesienia skargi przysługiwało każdemu kto dziedziczyłby z mocy ustawy, a który w wyniku rozporządzeń testamentowych nie otrzymał minimum wynikającego z tytułu zachowku<sup>154</sup>. Zachowek początkowo ustalał sąd według własnego uznania, ale z czasem (od 40 r. p.n.e. do 565 r.) ustalono go na poziomie ¼ wartości należnej w przypadku dziedziczenia beztestamentowego<sup>155</sup>.

---

<sup>148</sup> Por. W. Litewski, *Rzymskie prawo prywatne*, Warszawa 1999, s. 316

<sup>149</sup> Por. K. Kolańczyk, *Prawo rzymskie*, Warszawa 2001, s. 483

<sup>150</sup> M. Kaser, *Das römische...op.cit.*, s. 706

<sup>151</sup> Por. F. Zoll, *Rzymskie prawo prywatne. Tom V A. Prawo rodzinne i spadkowe*, Warszawa 1920, s. 98

<sup>152</sup> P. Księżak, *Zachowek... op.cit.*, s. 28

<sup>153</sup> M. Kaser, *Das römische...op.cit.*, s. 710

<sup>154</sup> Por. F. Zoll, *Rzymskie...op.cit.*, s. 98

<sup>155</sup> P. Księżak, *Zachowek... op.cit.*, s. 28

### 1.2.3. Swoboda testowania w Niemczech

Do 1896 r. w licznych niemieckich księstwach obowiązywały odrębne przepisy regulujące kwestie spadkowe. Opierały się one na prawie ustawowym lub miały swoje umocowanie w prawie zwyczajowym. W obu jednak przypadkach, zasadniczym ich źródłem było prawo rzymskie, odgrywające istotny wpływ na regulacje funkcjonujące w poszczególnych państwach niemieckich<sup>156</sup>. W XIX wieku, niemieckie prawo nie tylko było rozdrobnione na poszczególne regiony, ale również różniło się w zależności od stanu społecznego spadkodawców. Z tego powodu odrębne reguły dotyczyły szlachty i arystokracji, a odmienne zasady odnosiły się do chłopów<sup>157</sup>.

Wpływ prawa rzymskiego na poszczególne regulacje nie był nieograniczony. Większość z nich uznawała pierwszeństwo dziedziczenia ustawowego przed dziedziczeniem testamentowym<sup>158</sup>. Niemieckie prawa – zarówno zwyczajowe jak i ustawowe – często różniły się od zasad prawa rzymskiego pod względem określenia kolejności dziedziczenia i kręgu osób uprawnionych do spadku. Prawo spadkowe każdego z księstw podtrzymywało jednak zasadę, że bliższy krewny wykluczał możliwość dziedziczenia przez dalszego krewnego oraz bliscy o tym samym stopniu pokrewieństwa nabywali udziały zawsze w jednakowej wysokości<sup>159</sup>.

Znaczące ujednoczenie prawa miało miejsce w XIX wieku. Harmonizację prawa spadkowego dokonano w powszechnym kodeksie pruskim z 1794<sup>160</sup> r, kodeksie cywilnym Saksonii z 1865r.<sup>161</sup> i austriackim kodeksie cywilnym z 1811 r.<sup>162</sup>.

Niemieckie prawo spadkowe zostało zunifikowane w niemieckim kodeksie cywilnym Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) z 1896 roku, wchodząc w życie 1 stycznia 1900r. Kodeks ten obowiązuje do dnia dzisiejszego, przechodząc wiele nowelizacji od jego uchwalenia. Do najważniejszych zmian zalicza się: zwiększenie praw w zakresie dziedziczenia małżonków

---

<sup>156</sup> H. Planitz, *Deutsches Privatrecht* 3, Wien 1948, s. 233

<sup>157</sup> Por. F. Wieacker, *A history of private law in Europe*, Oxford 1995 s. 114

<sup>158</sup> E. Palmer, *Inheritance laws in the nineteenth and twentieth centuries*, Washington 2014, s. 6

<sup>159</sup> H. Planitz, *Deutsches...op. cit.*, s. 231

<sup>160</sup> *Allgemeines Landrecht für die Königlich Preußischen Staaten* (01.06.1794), Erster Theil

Pełny tekst ustawy dostępny pod poniższym adresem internetowym: <http://opinioiuris.de/quelle/1622>

<sup>161</sup> *Bürgerliches Gesetzbuch für das Königreich Sachsen*

Pełny tekst ustawy dostępny pod poniższym adresem internetowym: <http://dlib-pr.mpiet.mpg.de/m/kleioc/0010/exec/books/%22110609%22>

<sup>162</sup> *Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch* (ABGB)

(1957r.), przyznanie praw do dziedziczenia nieślubnym dzieciom (1969 i 1997r.) oraz nadanie praw związanych z dziedziczeniem parom jedнопłciowym (2001r.)<sup>163</sup>.

Niemiecki kodeks cywilny (BGB) wyróżnia trzy sposoby powołania do spadku. Są to testament, umowa dziedziczenia oraz ustawa<sup>164</sup>. Prawo niemieckie daje pierwszeństwo dziedziczeniu opartemu na oświadczeniu woli spadkodawcy, wyrażonemu w formie testamentu. Z tego powodu, dziedziczenie ustawowe ma miejsce wyłącznie w przypadkach braku testamentu. Główną formą powołania do spadku jest testament, szczególnie ten sporządzony własnoręcznie<sup>165</sup>. Testatorowi przysługuje szeroko idąca swoboda testowania, mająca swoją podstawę w art. 14 ust. 1 konstytucji niemieckiej<sup>166</sup>.

Pierwszeństwo dziedziczenia testamentowego nad ustawą wskazuje, iż testament jest podstawową formą rozporządzania majątkiem na wypadek śmierci. Inną formą rozporządzania jest umowa dziedziczenia. Ze względu na prymat swobody testowania, spadkodawca ma nieskrępowaną możliwość podziału swojego mienia, z pominięciem ustawowych kryteriów. Ograniczenie swobody wynika wyłącznie z systemu zachowku (Pflichtteilrecht) oraz własnego sumienia<sup>167</sup>.

Sporządzenie testamentu wymaga posiadania zdolności do czynności prawnych, w tym w szczególności ukończenia 18 lat. Prawo niemieckie wyróżnia cztery rodzaje testamentów. Należą do nich: testament zwykły, testament wspólny, testament nadzwyczajny oraz umowa spadkowa<sup>168</sup>.

Testament zwykły jest ważny jeśli został sporządzony i podpisany w obecności notariusza lub w całości spisany własnoręcznie przez testatora. W tym drugim przypadku, obecność notariusza nie jest wymagana. Jakakolwiek inna forma testamentu, w tym wydruk komputerowy - nawet jeśli został własnoręcznie podpisany przez spadkodawcę - nie wywołuje skutków prawnych i w całości uznany będzie za nieważny. Testament sporządzony własnoręcznie, nie wymaga obecności świadków. Testament sporządzony notarialnie, oznacza iż to notariusz jest świadkiem ostatniej woli spadkodawcy. Formalne wymogi dotyczące sporządzenia testamentu obligują testatora do złożenia podpisu i skonstruowania treści swojej woli, w sposób gwarantujący bezsporną identyfikację autora. Data oraz miejsce sporządzenia testamentu nie są wymogami wynikającymi

---

<sup>163</sup> Por. D. Olzen, *Erbrecht*, Berlin 2012, s.18-22

<sup>164</sup> Por. M. Ivens, *Testament, Erbvertrag und Erbfall*, Hamburg 2004, s. 2 i n.

<sup>165</sup> Por. K.E. Wehnert, *Die Enterbung bei Unwirksamkeit testamentarischer Bestimmungen*, Marburg 1987, s. 1

<sup>166</sup> Art. 14 ust. 1 konstytucji niemieckiej stanowi: „Zapewnia się własność i prawo do dziedziczenia. Treść i ograniczenia tych praw określa ustawa”

<sup>167</sup> Schweizer Kobras, *Inheritance law in Germany and Australia*, Sydney 2014, s. 6

<sup>168</sup> *Ibidem*, s. 7

z prawa, jednak gwarantują większą wiarygodność dokumentu i zaleca się ich umieszczenie w celu uniknięcia podstaw do zakwestionowania jego autentyczności w przyszłości<sup>169</sup>.

Testament wspólny jest instytucją zarezerwowaną dla małżonków oraz partnerów życiowych. Sporządzany jest w imieniu obydwu osób przez jednego z małżonków/ partnerów. Wymaga zawsze własnoręcznego podpisu obu spadkodawców. W przeciwieństwie do testamentu zwykłego, w testamencie wspólnym należy podać datę i miejsca sporządzenia dokumentu. Jest to szczególna forma zawierająca rozporządzenia na wypadek śmierci obydwu małżonków, pozostając ze sobą we wzajemnym stosunku zależności. Stosunek wzajemnej zależności oznacza, że rozporządzenie jednego z małżonków nie byłoby dokonane bez rozporządzenia drugiego małżonka. Celem takiego testamentu jest w pierwszej kolejności pozostawienie wspólnego dorobku współmałżonkowi, dopiero w drugiej kolejności – dzieciom<sup>170</sup>.

Trzecią formą testamentu występującego w Niemczech jest tzw. testament nadzwyczajny. Jest on bardzo rzadką konstrukcją, mającą zastosowanie w wyjątkowych sytuacjach jak np. wystąpienia klęski żywiołowej czy innego śmiertelnego niebezpieczeństwa, w którym znalazł się testator<sup>171</sup>.

Ostatnim rodzajem testamentu jest umowa spadkowa. Zwiera ona postanowienia ujęte w formie umowy na wypadek śmierci. Osoba sporządzająca umowę jest upoważniona do ujęcia wszelkich jednostronnych zapisów, które również mogłyby zostać zawarte w formie testamentu zwykłego. Umowa dziedziczenia sporządzana jest przez notariusza i podpisywana w jego obecności przez obie strony umowy. Na gruncie niemieckiego prawa, nie jest wymagana obecność dodatkowych świadków<sup>172</sup>.

W oparciu o obowiązujące przepisy, spadkodawca jest zatem uprawniony do swobodnego dysponowania swoim majątkiem, mogąc przekazywać poszczególne jego składniki dowolnie wybranym przez siebie osobom. Nie jest również w żaden sposób skrępowany kryteriami ustawowymi, określającymi kolejność dziedziczenia czy wysokość należnych udziałów. Testator ma również prawo wykluczyć członków swojej najbliższej rodziny, bez jakiegokolwiek uzasadnienia swojej decyzji. Taka forma testowania nie pozbawia jednak prawa rodziny do zachowku. Odebranie prawa do skorzystania z powyższego instrumentu wymagałoby spełnienia

---

<sup>169</sup> Ibidem

<sup>170</sup> Ibidem

<sup>171</sup> Ibidem

<sup>172</sup> Ibidem

określonych przesłanek ustawowych. Niemieckie prawo chroni zatem rodzinę spadkodawcy, ograniczając w praktyce swobodę testowania poprzez instytucję zachowku<sup>173</sup>.

Jak wynika z powyższego, spadkodawca ma prawo do określenia skutków dziedziczenia według własnych preferencji. Jeśli jednak skorzysta z tego prawa z jego naruszeniem, wówczas dziedziczenie następuje według reguł ustawowych. Porządek dziedziczenia w oparciu o przepisy ustawy następują również kiedy spadkodawca nie rozporządza całym swoim majątkiem. W takiej sytuacji, powołanie do dziedziczenia następuje zarówno w oparciu o testament jak i ustawę<sup>174</sup>.

Obowiązująca w prawie niemieckim zasada swobody testowania – poprzez mechanizm zachowku - nie pociąga za sobą niebezpieczeństwa naruszenia interesów osób najbliższych, w sytuacji powoływania do spadku osób niespokrewnionych<sup>175</sup>. Potrzeba ochrony rodziny, wyrażona w art. 6 konstytucji niemieckiej wskazuje, że „małżeństwo i rodzina są otoczone szczególną troską przez porządek państwa”. Jak podkreślają przedstawiciele niemieckiej nauki, konieczność zabezpieczenia rodziny przez nieodpowiedzialnym działaniem spadkodawcy wymaga wprowadzenia narzędzi ochronnych, które spełnia zachówek. Pełna swoboda testowania zaprzecza jednak prawo do ochrony rodziny. Obie zasady - wyrażone w niemieckiej konstytucji - wywołują pewną antynomie, świadcząc o dysharmonii w niemieckim ustawodawstwie. Pełna swoboda testowania może ograniczyć prawo do zapewnienia ochrony najbliższym (szczególnie w sytuacji, gdy doszło do pominięcia rodziny w ostatej woli spadkodawcy), z drugiej zaś strony, nieskrepowana swoboda rozporządzania na wypadek śmierci wynika z konstytucji. Jak wskazuje doktryna, jedynym środkiem zniwelowania wspomnianych sprzeczności jest system zachowku, chroniący rodzinę oraz zapewniający określony stopień swobody testowania<sup>176</sup>.

Instytucja zachowku została zdefiniowana w rozdziale V BGB. Art. § 2303 wskazuje, że jeśli potomek spadkodawcy został na wskutek rozporządzenia ostatej woli wykluczony z dziedziczenia, wówczas może on zażądać od spadkobiercy zachowku, stanowiącego połowę wartości ustawowej części spadkowej. Uprawnieni do zachowku są zstępni, małżonek oraz rodzice spadkodawcy<sup>177</sup>. Pozostali krewni - w tym rodzeństwo, dziadkowie, rodzice adopcyjni, jak również ojciec nie będący już w związku małżeńskim z żoną - są tego prawa pozbawieni. Spadkobiercy

---

<sup>173</sup> Por. W. Edenhofer (w:) P. Bassenge, G. Brudermüller, U. Diederichsen, C. Grüneberg, H. Sprau, J. Elenberger, K. Thorn, W. Weidenkaff, Palandt Bürgerliches Gesetzbuch, München 2011, s. 2115

<sup>174</sup> M. Załucki, Wydziedziczenie w prawie...op. cit., s. 168

<sup>175</sup> Por. M. Rudolf, R. Redig, U. Stehlin, Anwalts-Taschenbuch Erbrecht, Köln 2003, s. 474 i n.

<sup>176</sup> Por. G.C. Pantaleon, Tue Gutes und Stifte Darüber. Pflichtteilsreduzierende zuwendungen in form des Stifterbriefes, Freiburg 2006, s. 89

<sup>177</sup> M. Załucki, Wydziedziczenie...op. cit., s. 173

ustawowi - wskazani w § 2303 - którzy w wyniku ostatniej woli zostali wykluczeni z udziału w spadku posiadają ustawowo określone prawo do domagania się od spadkobierców określonej sumy pieniężnej, wynoszącej połowę wartości, która przypadłaby im w przypadku powołania do spadku na podstawie ustawy. Istotne znaczenie ma kolejność dziedziczenia spadkobierców ustawowych, gdyż stanowi ona podstawę do ustalenia, czy dana osoba jest uprawniona do spadku, a jeśli tak, to w jakiej wysokości<sup>178</sup>. *Jeżeli bowiem np. żyje syn spadkodawcy, to już wnuk w zasadzie nie ma żadnego prawa do zachowku (§ 1924 zdanie drugie BGB). W tym kontekście należy więc wskazać, iż osoba której udział w spadku – w związku z tym, że nie doszło do dziedziczenia w świetle ustawowego porządku dziedziczenia – został zmniejszony lub zniesiony, ma prawo do zachowku. Pozostałe osoby, które nie były powołane do dziedziczenia z ustawy razem z tym uprawnionym, mimo formalnego prawa do zachowku nie będą mieć materialnego uprawnienia do domagania się tegoż<sup>179</sup>.*

Wysokość zachowku uzależniona jest od ilości spadkobierców ustawowych oraz wartości samego spadku. Jego wysokość nie ulega podwyższeniu, w sytuacji wykluczenia, odmowy przyjęcia spadku lub niegodności dziedziczenia osoby, która współdziedziczy. W celu określenia wysokości zachowku bierze się pod uwagę: spadkobierców wydziedziczonych; osoby, które spadek odrzuciły; oraz osoby niegodne dziedziczenia. Nie wlicza się natomiast tych, którzy zrzekli się dziedziczenia<sup>180</sup>.

Wartość spadku określa się na dzień otwarcia spadku. Obliczając wartość zachowku należy uwzględnić – pomniejszając jego wartość – otrzymane za życia spadkodawcy dobra, z zastrzeżeniem, iż dana czynność została wskazana jako darowizna na poczet przyszłego zachowku (§ 2315). Uprawniony do zachowku jest chroniony także przed sytuacjami, w których wartość spadku zostaje pomniejszona poprzez wcześniejsze akty darowizny spadkodawcy. Tej intencji służy roszczenie o uzupełnienie zachowku (§ 2325). Należy również podkreślić, iż roszczenie o zachowek nie przysługuje wyłącznie w sytuacji całkowitego wykluczenia krewnego z kręgu spadkobierców. Jest ono również należne, w sytuacji kiedy uprawniony do zachowku otrzymuje określone korzyści ze spadku, jednak są one niższe niż wynikałoby to z wysokości zachowku. W takim przypadku, spadkodawcy przysługuje roszczenie o przyznanie pozostającej, brakującej części zachowku<sup>181</sup>.

---

<sup>178</sup> Por. B. Dauner-Lieb, *Pflichtteilsrecht Bürgerliches Recht - Prozessrecht – Wirtschaftsrecht*, 2010, s. 79 i n.

<sup>179</sup> M. Załucki, *Wydziedziczenie...* op. cit., s. 173

<sup>180</sup> *Ibidem*

<sup>181</sup> *Ibidem*



W oparciu o niemieckie prawo spadkowe, zachówek jest instytucją podlegającą dziedziczeniu i zbyciu (§ 2317). Ulega przedawnieniu po trzech latach, od momentu kiedy uprawniony dowiedział się o otwarciu spadku i swoim wykluczeniu z kręgu spadkobiorców. Niezależnie od wiedzy uprawnionego, zachówek jako roszczenie przedawnia się bezwzględnie po trzydziestu latach od dnia otwarcia spadku. Powyższe uwarunkowanie wynika z generalnej zasady obowiązującej w niemieckim prawie cywilnym, z której wynika, iż wszelkie roszczenia o charakterze majątkowym ulegają przedawnieniu po tym okresie czasu.

#### **1.2.4. Swoboda testowania we Francji**

Przed wybuchem rewolucji francuskiej<sup>182</sup> prawo spadkowe we Francji było krańcowo skomplikowane. Zasady dziedziczenia różniły się w zależności od tego czy spadkodawca był arystokratą, osobą z ludu, poddanym, przedstawicielem klasy średniej, obywatelem, czy cudzoziemcem. Prawo traktowało inaczej kobietę niż mężczyznę, odmiennie młodsze potomstwo od potomstwa starszego, inaczej dziecko poczęte w związku od dziecka spoza małżeństwa. Zasady dziedziczenia różniły się również w zależności od tego co było przedmiotem spadku. Posiadłość należąca do arystokraty podlegała innym regułom dziedziczenia od ziemi nabytej przez chłopą<sup>183</sup>. Dodatkowo, prawo spadkowe nie było ujednoczone na poziomie całego królestwa. Wręcz przeciwnie, znacząco różniło się pomiędzy poszczególnymi regionami kraju<sup>184</sup>.

Rewolucja francuska przyniosła znaczące zmiany w zakresie prawa spadkowego. W pierwszej kolejności, określiła konieczność jego harmonizacji na poziomie całego kraju, wskazując jednocześnie potrzebę odzwierciedlenia nowych idei płynących z nadchodzących zmian ustrojowych<sup>185</sup>. W 1789 r. zlikwidowano różnice wynikające z przynależności społecznej, wieku dziecka oraz typu dziedziczonej nieruchomości<sup>186</sup>.

Rewolucja za główny cel przyjęła wprowadzenie całkowitej równości w zakresie dziedziczenia oraz zlikwidowania „ojcowskiego despotyzmu”, przejawiającego się w nieograniczonej swobodzie

---

<sup>182</sup> Rewolucja francuska, zwana też Wielką Rewolucją Francuską lub Wielką Rewolucją to okres w historii Francji z lat 1789-1799.

<sup>183</sup> R. Szramkiewicz, *Histoire du droit français de la famille*, Paris 1995, s. 60-61

<sup>184</sup> *Ibidem*, s. 62

<sup>185</sup> *Ibidem*, s. 88

<sup>186</sup> N. Boring, *Inheritance laws in the nineteenth and twentieth centuries*, Washington 2014, s. 1

decydowania o losach rodzinnego majątku. Pierwotnie, powyższe działania argumentowano ideologicznymi motywami, szybko jednak zyskały praktyczne znaczenie. Olbrzymie fortuny dzielono na mniejsze, a zasada równości wszystkich spadkobierców umożliwiła realizację haseł rewolucyjnych, zyskując przychyłność społeczeństwa i rozdrobnienie majątku przeciwników politycznych. Rewolucja zyskała także zwolenników wśród młodego pokolenia, osłabiając wyznawców minionej epoki, nostalgicznie zapatrzonych w czasy *ancien regime*, tym samym gwarantując prawną ochronę „młodym” przed ojcowskim wydziedziczeniem wynikającym z poparcia rewolucyjnych postulatów<sup>187</sup>.

Wdrażane zmiany zostały sformalizowane wprowadzeniem dekretu *Loi de Nivose an II* w styczniu 1794 r. Nowe prawo ustanowiło zasadę równości wszystkich spadkobierców. Spadkodawca posiadający dzieci zobowiązany był bowiem do przekazania 9/10 części majątku równo pomiędzy swoich potomków, każdemu ofiarując jednakowy udział. Testator miał swobodę wyłącznie w rozporządzaniu pozostającej 1/10 części (zwanej: *quotité disponible*), ale nawet ten ułamek charakteryzował się ograniczeniami, wynikającymi z konieczności przekazania tej części wyłącznie beneficjentom spoza rodziny, tak aby nie wywoływać dysproporcji pomiędzy dziećmi<sup>188</sup>. W sytuacji, gdy spadkodawca był bezdzietny, ale posiadał rodzeństwo, wówczas *quotité disponible* było nieznacznie zwiększone do wysokości 1/6, a pozostała 5/6 rozdysponowana była pomiędzy rodzeństwo, bratanków i siostrzeńców. W przypadku braku dzieci, jak również rodzeństwa, majątek spadkodawcy przechodził na jego rodziców, a w sytuacji ich wcześniejszej śmierci, na kuzynów – przy zachowaniu warunku przekazania połowy majątku kuzynom od strony matki i takiej samej części kuzynom od strony ojca. Pozostający przy życiu małżonek celowo był wykluczony z dziedziczenia<sup>189</sup>.

Parę lat później, w 1804 r. Napoleon Bonaparte przeprowadził reformę francuskiego prawa spadkowego, uchwalając swój słynny kodeks Napoleona (*Code Civil*)<sup>190</sup>. Znacząca część powyższego kodeksu odnosiła się do dziedziczenia: artykuły 718-892 regulowały kwestie spadków oraz artykuły 967-1100 aspekty dotyczące testamentów<sup>191</sup>.

Kodeks Napoleona za główny cel uznał potrzebę zbalansowania dwóch przeciwstawnych materii. Z jednej strony konieczność zapewnienia bezpieczeństwa rodzinie, z drugiej

---

<sup>187</sup> R. Szramkiewicz, *Histoire...* op. cit., s. 89

<sup>188</sup> *Ibidem*, s. 89

<sup>189</sup> *Ibidem*

<sup>190</sup> *Ibidem*, s. 91

<sup>191</sup> *The Code Napoleon; or the French civil code, literally translated from the original and official edition, published at Paris, in 1804, New Jersey 2004, s. 1804*

zagwarantowanie swobody testowania spadkodawcy. Za podstawową zasadę przyjęto konieczność dystrybucji majątku pomiędzy spadkobiorców bezzwłocznie po śmierci spadkodawcy. Spadkobiorcy przejmowali odpowiedzialność za wszelkie zobowiązania, jak również wstępowali w ogół praw im przysługujących. Dodatkowo, kodeks Napoleona potwierdził generalną zasadę wynikającą z dekretu Loi de Nivose an II, iż spadkobiorcy wskazani są w ustawie. Ta zasada uniemożliwiła testatorowi wydziedziczenie swoich najbliższych. Jednocześnie, kodeks zwiększył wysokość *quotité disponible*, w porównaniu do poziomu określonego uprzednio w dekrecie<sup>192</sup>.

Francuski kodeks cywilny – w zakresie dotyczącym dziedziczenia – pozostał w znaczącym stopniu niezmieniony w XIX i XX wieku. W konsekwencji, przepisy prawa spadkowego podlegały relatywnie niewielu reformom od przeszło dwustu lat<sup>193</sup>.

Współcześnie, francuskie prawo spadkowe, jako punkt wyjścia przyjmuje obowiązek zapewnienia ochrony rodzinie, nakładając rygorystyczne ograniczenia w zakresie swobody rozporządzania majątkiem na wypadek śmierci<sup>194</sup>. Francuskie prawo charakteryzuje uprawnienie dzieci do *réserves héréditaires* (części obowiązkowej). W oparciu o powyższy przepis, potomkowie zmarłego są upoważnieni do otrzymania od ½ do ¾ wartości majątku rodzica. Testator ma swobodę decydowania wyłącznie o pozostającej części, która w oparciu o powyższe kalkulacje może wynieść zaledwie ¼ całości. Jednocześnie, uprawnienia wynikającego z *réserves héréditaires* nie sposób pomniejszyć, a tym samym uniknąć –poprzez dokonywanie np. darowizn za życia testatora, - gdyż wysokość *réserves héréditaires* rozciąga się również na majątek, który został uprzednio przekazany<sup>195</sup>.

*Réserves héréditaires* stoi w sprzeczności do *quotité disponible*, stanowiącej część rozrządzalną. To wyłącznie w przypadku *quotité disponible*, testator ma pełne prawo do jej swobodnego dysponowania, kierując się tutaj własną wolą i uznaniem<sup>196</sup>. W zakresie *réserves héréditaires* ograniczenie jest tak duże, iż wartość dokonanych darowizn wpływa na wartość należnej części obowiązkowej. Dzieciom spadkodawcy przysługuje prawo wniesienia przed notariuszem roszczenia o obliczenie wartości przekazanej przez rodzica darowizn. Na tej podstawie,

---

<sup>192</sup> R. Szramkiewicz, *Histoire...* op. cit., s. 113

<sup>193</sup> Por. H. Stalford, *Family law, in principles of French law*, Oxford 2008, s. 262

<sup>194</sup> Por. J. Godard, *Reform of the law of succession in France*, Oxford, 2007, s. 50

<sup>195</sup> R. D. Madoff, *A tale of two countries: comparing the law of inheritance in two seemingly opposite systems*, Boston 2014, s. 334

<sup>196</sup> R. D. Madoff, P.A. Conil, *Inheritance and death, legal strategies in the United States, England and France*, London 2014, s. 164

spadkobiorcy ustawowi mogą domagać się od podmiotów będących adresatami darowizn (osób fizycznych oraz prawnych) zwrotu kwoty wynikającej z brakującej wartości *réservede héréditaire*.

Wysokość *réservede héréditaire* uzależniona jest od konkretnej sytuacji rodzinnej zmarłego. W szczególności, od ilości posiadanych dzieci i małżonka. W przypadku braku potomstwa oraz małżonka, testator jest uprawniony do całkowicie swobodnego rozporządzania swoim majątkiem nie będąc związany jakimikolwiek prawnymi ograniczeniami<sup>197</sup>. Przed 2006 rokiem, obowiązywał inny przepis, obligujący spadkodawcę do przekazania  $\frac{1}{2}$  wartości majątku najbliższej rodzinie, w sytuacji, gdy zmarły nie pozostawił po sobie żadnego potomstwa<sup>198</sup>.

W oparciu o obecnie obowiązujące przepisy, spadkodawca zobowiązany jest do zapewnienia *réservede héréditaire* wyłącznie swoim dzieciom, a w przypadku braku potomstwa, swojemu małżonkowi. Wysokość *réservede héréditaire* przysługującej poszczególnym dzieciom uzależniona jest od ich ilości. Wynosi ona kolejno:  $\frac{1}{2}$  w przypadku jednego dziecka,  $\frac{2}{3}$  w przypadku dwójki dzieci (w jednakowej wysokości dla każdego z nich) oraz  $\frac{3}{4}$  w przypadku trójki lub większej ilości potomków<sup>199</sup>.

W celu określenia wysokości udziału dziecka, francuskie prawo wyróżniało dwie kategorie potomków: dzieci urodzone ze związku małżeńskiego oraz dzieci nieślubne. W przypadku tej drugiej kategorii, spadkobiorcom przysługiwała zaledwie połowa udziału należącego się dziecku „z prawnego łoża”. Zmiana w prawie nastąpiła dopiero po wydaniu wyroku przez Europejski Trybunał Praw Człowieka w Sztrasburgu zakazującego dyskryminacji dzieci ze względu na status matrymonialny rodziców<sup>200</sup>.

Drugą zasadniczą zmianą był – obowiązujący przed 2001 r. - brak jakiegokolwiek ochrony małżonka przed wydziedziczeniem i jednoczesny brak uprawnień do *réservede héréditaire*. Nawet na gruncie obecnie obowiązującego prawa, małżonek nabywa prawa do *réservede héréditaire* tylko i wyłącznie w przypadku braku dzieci<sup>201</sup>. W przypadku bezdzietnych małżeństw, małżonkowi przysługę  $\frac{1}{4}$  majątku w ramach części obowiązkowej oraz możliwość otrzymania pozostałej  $\frac{3}{4}$  w ramach części rozrządzałnej<sup>202</sup>. Niezależnie od przysługującego prawa do *réservede héréditaire*, w

---

<sup>197</sup> R. D. Madoff, *A tale...* op.cit. s. 334 w oparciu o art. 916 kodeksu cywilnego

<sup>198</sup> *Ibidem*, s. 343

<sup>199</sup> D. Alderson, *French Inheritance law*, London 2011, s. 2

<sup>200</sup> *Mazurek v. France*, No# 34406/97 (Sect 3) ECHR 2000-II (1.2.2000)

<sup>201</sup> R. D. Madoff, *A tale...* op.cit. s. 344 w oparciu o art. 914-1 kodeksu cywilnego

<sup>202</sup> Art. 914-1 kodeksu cywilnego

oparciu o obowiązujące przepisy, małżonkowi przysługuje ½ majątku uzyskanego w trakcie trwania małżeństwa<sup>203</sup>.

W 2006 roku, prawo spadkowe we Francji przeszło znaczącą transformację. W jej efekcie została zwiększona swoboda testowania i jednocześnie ograniczona ochrona najbliższych<sup>204</sup>. Najbardziej istotna zmiana dotyczyła kwestii *réserve héréditaire*. Znowelizowany kodeks cywilny wprowadził moŹliwość zrzeczenia się przez potomka przysługującego mu prawa do części obowiązkowej. PowyŹsza czynność odbywa się za Źycia rodzica, co skutkuje psychologiczną barier  dziecka przed przeciwstawieniem się woli rodzica. Z tego powodu akceptacja potomka jest najczęściej zwykłą formalnością i skutkuje niemal nieograniczoną obecnie swobod  testowania we Francji. Wyrazenie zgodny przez dziecko, uniemoŹliwia równieŹ późniejsze zakwestionowanie postanowień testamentu. W praktyce, raz wyrażona zgoda eliminuje prawo do *réserve héréditaire*<sup>205</sup>.

Głównym powodem wprowadzenia powyŹszej zmiany było umoŹliwienie spadkodawcom dokonania podziału majątku z uwzględnieniem elastycznych kryteriów. Przede wszystkim u latwić przekazanie poszczególnych skł dnik w osobom najbardziej potrzebującym lub najbardziej zaradnym. W uzasadnieniu do kodeksu cywilnego wskazano, iŹ większa swoboda testowania da szansę rodzicom przekazania dobrze prosperującej firmy temu z potomków, który jest najbardziej przedsiębiorczy lub środków finansowych schorowanemu dziecku potrzebującego ciągłej opieki medycznej<sup>206</sup>.

Francuskie prawo spadkowe przeszło równieŹ modyfikacje w zakresie formy przekazania roszczenia wynikającego z *réserve héréditaire*. Od 2006 roku istnieją dwa warianty związane z tym Źwiadczeniem. Pierwszy, polegający na moŹliwosci przekazania potomkom naleŹnej im części majątku w naturze (tak jak to miało miejsce dotychczas) oraz drugi poprzez alternatyw  wypłaty równowartości naleŹnego Źwiadczenia w pieniądzu. W praktyce, powyŹsze rozwiązanie zbliŹa zatem coraz bardziej francuski system spadkowy do instytucji zachowku<sup>207</sup>.

---

<sup>203</sup> Art. 1400-1491 kodeksu cywilnego

<sup>204</sup> A. Braun, *Testamentary freedom and its restrictions in French and Italian law: trends and shifts*, Oxford 2012, s.

57

<sup>205</sup> *Ibidem*, s. 85

<sup>206</sup> *Ibidem*

<sup>207</sup> M. Załucki, *Przyszłość zachowku...op.cit.*, s. 534

Zwiększona swoboda testowania może zacząć przejawiać się w większej aktywności i popularności sporządzania testamentów. Dotychczasowe obserwacje wskazywały, iż sporządzenie testamentu należało we Francji do rzadkości<sup>208</sup>.

Pod względem typów, we Francji wyróżnia się trzy rodzaje testamentów<sup>209</sup>. Testament holograficzny (ręczny), notarialny lub skryty - będący w praktyce zapieczętowaną kopertą przekazaną notariuszowi. Najprostszą i najbardziej powszechną formą jest testament holograficzny. Dla zachowania jego ważności wymagane jest, aby został w całości sporządzony własnoręcznie, datowany i podpisany przez spadkodawcę. Inne warunki formalne nie są wymagane. Testament ręczny będzie jednak nieważny, jeśli pomimo własnoręcznego datowania i podpisania pozostała jego treść została przygotowana na komputerze lub przez inną osobę. W oparciu o przepisy francuskiego prawa, sporządzenie testamentu holograficznego nie wymaga obecności świadków. We Francji istnieje możliwość zarejestrowania ostatniej woli we Francuskim Rejestrze Testamentów. Rejestr nie zawiera jednak treści testamentu ani jego kopii. Wskazuje wyłącznie miejsce, gdzie testament jest przechowywany – najczęściej jest to biuro francuskiego notariusza. Poza powyższym, we Francji nie istnieją żadne prawne wymogi dotyczące miejsca przechowywania testamentu<sup>210</sup>.

### **1.2.5. Swoboda testowania w Anglii**

System prawa angielskiego należy do nielicznych rozwiązań, które powstało i ewoluowało bez odwoływania się do prawa rzymskiego. Brytania została opuszczona przez Rzymian w 407 r. n.e. Jako najdalej wysunięta na północ prowincja Imperium Romanum traktowana była z dużo mniejszym zainteresowaniem od pozostałych, podbitych regionów. To tu zdecydowanie najmniejsze piętno odcisnęła romanizacja, najmniej zbudowano miast rzymskich i kolonii wojskowych. Po opuszczeniu w V w. Brytanii przez legiony rzymskie, rozpoczął się proces tworzenia nowego prawa. W pierwszym okresie, na wskazanym terenie funkcjonowały różne zwyczaje lokalne, według których majątek zmarłego ojca przechodził na jego synów, a w

---

<sup>208</sup> D. Cohen, *Inheritance tax and law*, London 2014, s. 6

<sup>209</sup> Art. 969 kodeksu cywilnego

<sup>210</sup> D. Alderson, *French...op. cit.*, s. 2

szczegółności na najstarszego z nich<sup>211</sup>. Powyższe obyczaje przetrwały, aż do zjednoczenia kraju w IX w<sup>212</sup>.

Okres tworzenia common law<sup>213</sup>, zapoczątkowany w Anglii od XII w. obejmuje obecnie swoim zasięgiem terytorialnym Anglię, Irlandię, byłe kolonie brytyjskie, w tym w szczególności Stany Zjednoczone, Kanadę, Australię oraz określone państwa w Azji i Afryce<sup>214</sup>.

W systemie prawa common law to sędzia miał decydującą rolę w nadaniu ostatecznego kształtu normy prawnej. Powszechność obowiązującego systemu prawa powodowała, iż reguły common law znajdowały zastosowanie również w odniesieniu do postępowań spadkowych. Już wówczas zauważono bowiem korelację pomiędzy dziedziczeniem a zachowaniem spadkobiorców. Znalazło to odzwierciedlenie w Drugim Statucie Westminsterskim z 1285 r. wskazującym, iż dopuszczalne jest wykluczenie żony z dziedziczenia po mężu, w sytuacji gdy go opuściła i zamieszkała z innym partnerem<sup>215</sup>.

Przez wiele stuleci, prawo angielskie nie znało idei swobody testowania. W konsekwencji do 1724 r. w Anglii obowiązywały reguły wskazujące, iż żona dziedziczyła 1/3 majątku, natomiast dzieci (pomiędzy sobą) pozostające 2/3 udziału<sup>216</sup>.

W systemie prawa angielskiego, duże znaczenie – podobnie jak we Francji – miało określenie czy dziecko wywodziło się z małżeństwa, czy też spoza niego. Początkowo, potomek zrodzony spoza legalnego związku, pozbawiony był jakichkolwiek praw w zakresie dziedziczenia. Common law kładło bowiem duży nacisk na pochodzenie dziecka, stąd też uznawane były wyłącznie dzieci

---

<sup>211</sup> B. Zientara, *Historia powszechna średniowiecza*, Warszawa 1994, s. 40

<sup>212</sup> M. Załucki, *Wydziedziczenie...* op. cit., s. 66

<sup>213</sup> The Robins collection, *The common law and civil law traditions*, s. 1

<https://www.law.berkeley.edu/library/robbins/pdf/CommonLawCivilLawTraditions.pdf>

Common law jest systemem prawa w zasadzie nieskodyfikowanym. Oznacza on brak gruntownego zbioru obowiązujących reguł prawnych, a polega wyłącznie na bazowaniu na „rozproszonych” prawach, które w zasadzie są legislacyjnymi decyzjami, opierającymi się na precedensach wyroków sądowych, podjętych w podobnych sytuacjach w przeszłości. Wykaz precedensów jest archiwizowany w postaci zapisów wyroków sądowych i chronologicznie udokumentowanych zbiorach spraw znajdujących się w rocznikach i raportach.

<sup>214</sup> The Robins collection... op. cit., s. 5

<sup>215</sup> Por. A.M. Rhodes, *Consequences of heirs' misconduct: moving from rules to discretion*, Ohio 2007, s. 978

W 1285 roku król Edward uzyskał zgodę parlamentu w Westminster na zmianę dotyczącą trybu przekazywania ziemi. Jego efektem było uchwalenie drugiego statutu Westminsterskiego, określanego z czasem jako Statutu de Donis Conditionalibus. Statut zmodyfikował tryb dokonywania opłat za ziemię czyniąc ją w praktyce niezbywalną i wzmacniając tym samym władzę szlachecką. Zmiany dotyczyły również formy dziedziczenia, wskazując iż majątek przechodził w linii prostej z ojca na synów, wnuków. Wyłącznie w przypadku bezdzietności właściciela ziemskiego, jego majątek przechodził na rzecz korony.

<sup>216</sup> J. Gold, *Freedom of testation, The inheritance (family provisions) bill*, *Modern law review*, 1938 s. 298

<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1468-2230.1937.tb00027.x/pdf>

wywodzące się z trwałych związków, całkowicie pomijając w procesie dziedziczenia potomków z tzw. związków przejściowych. Sytuacja ta uległa zmianie dopiero w XX w.<sup>217</sup>

Kolejną ustawą - na gruncie historycznym – regulującą aspekty dziedziczenia w Anglii była ustawa Inheritance (Family Provisions) Act z 1938 r.<sup>218</sup>. Ustawa była efektem poglądów – wyrażanych przez większość angielskich prawników, - iż naturalnym, przyrodzonym prawem nierozzerwalnie związanym z własnością jest prawo właściciela do dysponowania swoim majątkiem według własnego uznania<sup>219</sup>. Uprawnienia te jednak nie powinny stać w sprzeczności z ochroną rodziny spadkodawcy. W oparciu o prowadzone badania<sup>220</sup> wskazano, iż system który gwarantowałby całkowitą swobodę testowania – z wyjątkiem Stanów Zjednoczonych – nie istnieje w żadnym cywilizowanym państwie. Analiza objęła dwadzieścia osiem systemów prawnych dowodząc, iż większość krajów gwarantuje najbliższej rodzinie określone formy ochrony przed wydziedziczeniem<sup>221</sup>. W rezultacie Inheritance (Family Provisions) Act wprowadzał przepisy umożliwiające: małżonkowi, niezamężnym córkom, małoletnim synom oraz dzieciom niezdolnym do samodzielnej egzystencji wniesienie roszczenia do otrzymania określonej sumy pieniężnej lub świadczeń okresowych, nieprzekraczających 2/3 rocznego dochodu netto z majątku spadkowego. *Postanowienia te rozciągnięto w 1952 r. na dziedziczenie ustawowe na mocy Intestates' Estates Act z 1952, a w 1958 r. rozszerzono krąg uprawnionych o byłych małżonków. Istotą tych regulacji było zapewnienie środków alimentacyjnych dla osób zależnych od zmarłego po jego śmierci. Spadkodawca miał więc co do zasady pełną swobodę testowania. Sądy mogły zaś interweniować jedynie wówczas, gdy osoby bliskie znajdowały się w potrzebie<sup>222</sup>.*

Obecnie w Anglii wyróżnia się dwa rodzaje dziedziczenia. Pierwszy oparty jest na testamentie (testacy), drugi wynika z ustawy, określane również jako „beztamentowy” (intestacy). Do dziedziczenia testamentowego dochodzi w sytuacji, gdy spadkodawca pozostawia po sobie ważny testament, przedstawiając w nim swoją ostatnią wolę oraz wskazując podmioty, którym przekazuje poszczególne składniki swojego majątku. Dziedziczenie beztamentowe zachodzi natomiast w okolicznościach, gdy zmarły nie pozostawił po sobie ważnego testamentu lub też zakres przedmiotowy testamentu nie obejmuje całości majątku posiadanego przez spadkodawcę. W tym

---

<sup>217</sup> M. Załucki, Wydziedziczenie...op. cit., s. 69

<sup>218</sup> Ibidem, s. 69

<sup>219</sup> J. Gold, Freedom ...op.cit, s. 298

<sup>220</sup> Por. D. Bourbousson, Du Mariage, des Regimes Matrimoniaux, des Successions, `1934

<sup>221</sup> J. Gold, Freedom ...op.cit, s. 298

<sup>222</sup> M. Załucki, Wydziedziczenie...op. cit., s. 69



drugim przypadku, przedmioty nierozdysponowane w ostatniej woli podlegają dziedziczeniu ustawowemu<sup>223</sup>.

Sporządzenie testamentu w Anglii wymaga spełnienia określonych warunków dla zachowania jego ważności. Należą do nich, w szczególności: określenie spadkobiorców dziedziczących poszczególne składniki majątku oraz wskazanie osoby zajmującej się zarządzaniem pozostawionym mieniem, w celu jego późniejszego podziału pomiędzy spadkobiorców (tzw. executor). Testator musi mieć ukończone minimum osiemnaście lat, sporządzić testament dobrowolnie i własnoręcznie, być zdrowym na umyśle oraz podpisać go w obecności dwóch świadków, którzy jednocześnie muszą złożyć swój podpis w obecności testatora. Tak przygotowany testament może być przechowywany w domu, w banku, w firmie specjalizującej w archiwizacji testamentów lub w London Probate Department<sup>224</sup>.

Prawo angielskie – jak wynika z powyższego - przewiduje pełną swobodę dysponowania majątkiem na wypadek śmierci. Jedynym formalnym ograniczeniem jest uprawnienie przysługujące najbliższej rodzinie, polegające na możliwości wniesienia roszczenia o family provisions<sup>225</sup>. W przypadku wyroku sądowego zasądzającego takie świadczenie, spadkobierca testamentowy jest zobligowany do jego wypłaty. Uprawnieni do złożenia wniosku do sądu są: małżonek zmarłego pozostający przy życiu; były małżonek, pod warunkiem, iż nie zawarł nowego małżeństwa; osoba zamieszkująca przez śmiercią spadkodawcy w jego gospodarstwie domowym; dzieci zmarłego; dzieci rodziny (pasierbowie oraz osoby, które spadkodawca uważał za swoje własne, pomimo iż nimi w rzeczywistości nie były) oraz każda inna osoba będąca ze spadkodawcą w bliskich relacjach znajdując się na jego częściowym lub całkowitym utrzymaniu. Powyższy krąg jest bardzo szeroki, gdyż w praktyce obejmuje on wszystkie osoby z którymi zmarły utrzymywał bardzo bliskie relacje. Ciekawym rozwiązaniem jest umożliwienie byłemu małżonkowi wnioskowania o świadczenie pieniężne, szczególnie, gdyż w większości ustawodawstw rozwód wyklucza możliwość spadkobrania. Również jednym z postulatów podnoszonych przez angielskich prawników jest konieczność cyklicznego aktualizowania swojego testamentu, szczególnie w sytuacji rozwodu, narodzin nowego potomka, śmierci executora lub kupna czy sprzedaży domu. Stąd też możliwość ubiegania się ex-małżonka o wsparcie finansowe z majątku

---

<sup>223</sup> Por. A. Borkowski, *Succession*, Oxford 2002, s.1

<sup>224</sup> Wytyczne dotyczące formalnych wymogów w zakresie stworzenia ważnego testamentu dostępne na stronie internetowej brytyjskiego rządu: <https://www.gov.uk/make-will/writing-your-will>  
Oraz The Wills Act, 1837. (7 Will. 4 & I Vict. c. 26.). Art. VII oraz IX

<sup>225</sup> Podstawa prawna: Inheritance (Provisions for family and dependants) Act 1975.

zmarłego należy uznać za interesujące, jednak na pewno nie za pozbawione logiki. Rozwody wynikające z winy zmarłego nie powinny pozbawiać małżonka praw do spadku, szczególnie w przypadku znajdowania się w trudnej sytuacji materialnej. Wątpliwe moralnie byłyby natomiast sytuacje przyznania świadczeń małżonkowi z winy którego doszło do rozpadu związku.

W zakresie dziedziczenia, bardzo ważne jest podkreślenie, iż angielska koncepcja własności zdecydowanie odbiega od kontynentalnej definicji tego terminu. W Anglii, państwo jest właścicielem ziemi, a podmioty prawa są tylko wasalami uprawnionymi do korzystania z niej. Ma to znaczące przełożenie na aspekty związane z dziedziczeniem. W prawie angielskim nie istnieje pojęcie ziemi niczyjej, z tego też powodu prawo wyróżnia dwa typy własności: real property, oznaczające ogół prawa dotyczących ziemi i nieruchomości oraz personal property obejmujący wszystkie pozostałe przedmioty<sup>226</sup>. Oba typy własności podlegają dziedziczeniu, a w przypadku braku spadkodawców – przejęciu przez państwo<sup>227</sup>.

### **1.2.6. Swoboda testowania w Irlandii**

System irlandzkiego prawa spadkowego jest w swoich założeniach całkowicie odmienny od rozwiązań funkcjonujących w prawie angielskim. Dostrzegalne są pewne podobieństwa, wpływające na to, iż oba systemy są w określonych obszarach zbieżne, jednak w przeważającej części, oba porządki prawne różnią się od siebie zasadniczo.

Pod względem historycznym, prawo spadkowe w Irlandii można podzielić na trzy etapy. Pierwszy trwał do XVII w., w którym kobieta wspólnie z dziećmi po śmierci męża miała prawo do określonego udziału w jego majątku. Drugi etap, to ostatnie dwieście lat, kiedy spadkodawca posiadał nieskrępowaną swobodę testowania, mogąc decydować o swoim majątku po śmierci bez

---

<sup>226</sup> M. Załucki, *Wydziedziczenie...* op. cit., s. 244

Termin real property określany jest również jako immoveable property. Jest powszechnie używany jako cywilistyczne ujęcie nieruchomości, traktowanej jako ziemi i wszystkiego co jest z nią na trwałe związane.

P. Sparkers, *Real Property Law and Procedure in the European Union*, Southampton 2004, s. 1

Jane Ball wskazuje, iż określenie personal property obejmuje pakiet praw, w tym różnych praw dotyczących określonych powiązań takich jak znaki handlowe, ruchomości, patenty, czy posiadane zwierzęta.

J. Ball, *The Boundaries of Property Rights in English Law*, Maastricht 2006, s. 4

<sup>227</sup> M. Załucki, *Wydziedziczenie...* op. cit., s. 244 oraz P. Sparkers, *Real...* op.cit., s. 1

żadnych prawnych ograniczeń<sup>228</sup>. Trzeci etap, to czasy współczesne, a właściwie rok 1965, kiedy irlandzkie prawo spadkowe odeszło od rozwiązań charakterystycznych dla common law, niemal całkowicie kodyfikując prawo spadkowe, uchwalając ustawę Succession Act, 1965<sup>229</sup>.

Debaty w trakcie prac nad ustawą Succession Act wskazywały kierunki docelowych rozwiązań legislacyjnych. Obowiązująca ówczasie swoboda testowania była krytykowana jako przejaw skrajnej nieodpowiedzialności, umożliwiającej podejmowanie testatorowi impulsywnych i nieracjonalnych decyzji<sup>230</sup>. Całkowita swoboda testowania wskazywana była jako typowo angielski pomysł. Rząd podkreślał, iż „w kraju takim jak nasz [Irlandii], pozycja rodziny jest wyjątkowa, dlatego stosowanie tak zwanej swobody testowania jest paradoksem, którego nie da się obronić na żadnym gruncie”<sup>231</sup>. W irlandzkim parlamencie istniała silna, polityczna akceptacja zmierzająca do ograniczenia swobody testowania. Miała ona na celu uniemożliwić wydziedziczenie rodziny i ograniczenie przypadków kontrolowania bliskich po śmierci<sup>232</sup>. Argumenty dotyczące utrzymania ówczesnego statusu quo należały do nielicznych, nie zyskując zwolenników dowodzących, iż rozporządzanie majątkiem w oparciu o testament gwarantuje większą elastyczność, niż sztywne ustawowe podziały<sup>233</sup>. Przyznawanie udziałów żonie, wskazywano jako stare irlandzkie prawo, wywodzące się jeszcze z XIII w. Swobodę testowania traktowano jako „nieunikniony incydent będący spuścizną wynikającą z angielskiego prawa”<sup>234</sup>. Minister ds. Sprawiedliwości w trakcie debaty nad uchwaleniem ustawy wskazywał: „musimy pamiętać, iż w irlandzkich warunkach, żona odgrywa szczególnie ważną rolę w życiu rodziny. Częściej - niż niestety powinno mieć to miejsce – wykonuje ciężką, fizyczną pracę. W rolniczej Irlandii jest ona gospodynią domową, farmerem, a często – gdy mąż jest nietrzeźwy – również głową rodziny. Być może jest to frazesem, ale żona i matka jest fundamentem rodziny i nigdy nie można o tym zapominać”<sup>235</sup>. Minister wskazywał również, iż „nie będzie bronił w sądzie każdej irlandzkiej wdowy, która została niesłusznie wydziedziczona przez zmarłego męża. Być może niewielki odsetek z tych kobiet została słusznie pozbawiona prawa do spadku, ale jako parlament powinniśmy ustanowić prawo, które będzie służyć większości”<sup>236</sup>.

---

<sup>228</sup> N. Dennehy, F. Ryan, An evaluation of the succession law changes introduced by the civil partnership and certain rights and obligations of cohabitants act 2010, Dublin 2011, s. 18

<sup>229</sup> F. Spierin, P. Fallon The Succession Act 1965 and Related Legislation A Commentary, Dublin 2003, s.2

<sup>230</sup> J.C. Brady, Succession law in Ireland, Dublin, 1995, s. 211

<sup>231</sup> N. Dennehy, F. Ryan, An evaluation...op.cit., s. 19

<sup>232</sup> Ibidem

<sup>233</sup> Ibidem, s. 18

<sup>234</sup> J.C. Brady, Succession...op.cit., s. 211

<sup>235</sup> N. Dennehy, F. Ryan, An evaluation...op.cit., s. 20

<sup>236</sup> Ibidem

Uchwalona ustawa Succession Act wprowadziła więc znaczące ograniczenia w zakresie swobody testowania. Małżonkowi nadano specjalny status i preferencje, polegające na automatycznym wydzieleniu z masy spadkowej prawnie zagwarantowanych udziałów. Dzieciom natomiast umożliwiono wniesienie do sądu roszczenia, w sytuacji gdyby rodzic nie dopełnił moralnego obowiązku, nie przyznając potomkom odpowiedniego zabezpieczenia materialnego<sup>237</sup>.

Obowiązująca od pół wieku ustawa gwarantuje zatem małżonkowi bardzo mocną pozycję. W oparciu o art. 111, jeśli zmarły sporządził testament, pozostającemu przy życiu małżonkowi przysługuje prawo do ½ udziałów (jeśli małżeństwo było bezdzietne) lub 1/3 udziałów (jeśli posiadało dzieci). Akceptacja przez małżonka powyższego udziału, oznacza automatyczne zrzeczenie się praw wynikających z rozporządzeń spadkodawcy. Od wyboru samego małżonka zależy, czy dziedziczy w oparciu o testament, czy też na podstawie art. 111. W przypadku, gdy wartość otrzymanych dóbr wynikających z rozporządzeń testamentowych jest większa od udziałów wynikających z art. 111, racjonalną decyzją byłby wybór dziedziczenia w oparciu o testament. Odmienna sytuacja występuje, gdy część składników majątku nie została rozdysponowana w testamencie. Takie składki podlegają dziedziczeniu w oparciu o ustawę. W przypadku bezdzietnego małżeństwa, pozostający przy życiu małżonek dziedziczy całość majątku, w przypadku posiadania dzieci – 2/3 spadku przypadka małżonkowi, pozostała 1/3 udziałów dzieciom lub ich wnukom<sup>238</sup>.

Sytuacja prawna zmienia się w momencie orzeczenia rozvodu lub separacji. Śmierć jednego z małżonków w trakcie orzeczonej separacji, oznacza iż to wyłącznie od decyzji sądu zależy przyznanie żyjącemu małżonkowi udziału wynikającego z art. 111. W przypadku rozvodu, ex-małżonkowi nie przysługują żadne prawa wynikające powyższego przepisu, gdyż rozstanie zrywa wszelkie więzi pomiędzy partnerami, łącznie z prawem do spadku<sup>239</sup>.

Inne przepisy mają zastosowanie względem dzieci spadkodawcy. Na podstawie art. 117 ustawy, w przypadku gdy testator nie dokonał właściwych rozporządzeń testamentowych lub też innych rozporządzeń majątkowych na rzecz swoich dzieci, potomkom przysługuje prawo wniesienia do sądu roszczenia finansowego. W oparciu o zebrane materiały dowodowe - w tym dokonaną weryfikację aktualnej oraz przyszłej sytuacji materialnej wnioskujących, stosunku potomka do rodzica, jak również określenia moralnych obowiązków spoczywających na rodzicach,

---

<sup>237</sup> F. Spierin, P. Fallon *The Succession...* op.cit., s.2

<sup>238</sup> Art. 66 (1) oraz 66 (2) Part VI Distribution on intestacy Succession Act.  
<http://www.irishstatutebook.ie/eli/1965/act/27/enacted/en/html>

<sup>239</sup> N. Dennehy, F. Ryan, *An evaluation...* op.cit., s. 24

- sąd podejmuje decyzję o zasadności oraz ewentualnej wysokości świadczenia pieniężnego przysługującego wnioskującemu. Wartość orzeczonego zobowiązania finansowego dla dzieci, nie może wpływać na wysokość udziału spadkowego przysługującego, pozostającemu przy życiu rodzica. Wynika to bezpośrednio z przepisu art. 117, wskazującego iż uprawnienia małżonka do udziału w spadku zmarłego męża/ żony mają pierwszeństwo nad prawem do świadczeń finansowych dla dzieci. Potomkom zatem mogą zostać zasądzone jakiegokolwiek kwoty pieniężne, tylko jeśli wcześniej zostały zaspokojone prawa rodzica wynikające z art. 111 oraz art. 66. Warto zaznaczyć, iż jeśli w oparciu o rozporządzenia testamentowe spadkodawcy, cały majątek został przekazany małżonkowi, w takiej sytuacji dzieciom nie przysługuje żadne prawo do wniesienia roszczeń wynikających z przepisu 117. Całość dziedziczy rodzic, wykluczając potomków z kręgu spadkobiorców. W przypadku jednak istnienia obiektywnych przesłanek do wniesienia do sądu roszczenia na gruncie art. 117, termin w jakim należy złożyć wniosek wynosi dwanaście miesięcy od daty śmierci spadkodawcy.

Obowiązującą - w irlandzkim prawie spadkowym – konstrukcją, tak bardzo preferującą małżonka można uznać za racjonalną i uzasadnioną, jeśli uwzględniałaby kryterium stażu małżeństwa. Ochrona osoby, z którą spadkodawca spędził wiele lat swojego życia nie powinna być kwestionowana i podważana. Zgadzam się z opiniami polityków sprzed ponad pięćdziesięciu lat, iż nie należy pozostawiać losów partnera życiowego wyłącznej decyzji testatora, która w określonym momencie życia może być motywowana irracjonalnymi i niezrozumiałymi zachowaniami. Orzeczenie rozwodu również nie powinno pozbawiać udziału w spadku, jeśli jego źródła nie leżały po stronie żyjącego małżonka, lecz spadkodawcy. Argumentami wykluczającymi udział męża/ żony w masie spadkowej – poza bardzo krótkim stażem – powinny być działania uznawane za niemoralne, a nawet sprzeczne z prawem.

Przykłady takich rozwiązań dostarcza nam prawo irlandzkie, wskazujące możliwość wykluczenia małżonka z kręgu ustawowych spadkobiorców, w przypadku dopuszczenia się przez nich morderstwa spadkodawcy, podżegania do jego zabójstwa lub też jego nieumyślnego zabójstwa. W tak bardzo wrażliwej kwestii, ustawodawstwo irlandzkie charakteryzuje się bardzo daleko posuniętą swobodą testowania, umożliwiającą dziedziczenie spadkobiorcom porywającym się na życie spadkodawcy, jeśli pomimo ich czynów bądź zamiarów, testator w swojej ostatniej woli decyduje się przyznać im określone składniki swojego majątku. Należy zaznaczyć, że w

oparciu o dziedziczenie ustawowe, takie osoby są całkowicie wykluczone z grupy spadkobiorców, jednak w oparciu o dziedziczenie testamentowe – przysługuje im takie prawo<sup>240</sup>.

W zakresie swobody testowania, irlandzkie prawo spadkowe wyróżnia tylko jedną formę testamentu, jaką jest testament holograficzny. Testament, aby został uznany za ważny musi zostać sporządzony przez osobę, która ukończyła osiemnaście lat lub w przypadku braku spełnienia kryterium wiekowego przez osobę znajdującą się w związku małżeńskim. Dodatkowym czynnikiem odgrywającym kluczową rolę jest posiadanie przez testatora pełnej zdolności do czynności prawnych, przejawiającej się całkowitą poczytalnością umysłową i brakiem zaburzeń o podłożu psychologicznym<sup>241</sup>. Testament należy sporządzić w odpowiedniej formie. Podpis spadkodawcy należy umieścić na spodzie kartki, w „naturalnej” odległości od ostatniego zdania kończącego postanowienia testamentu, jak również w obecności przynajmniej dwóch świadków jednocześnie, którzy składają swój podpis w tym samym momencie co testator<sup>242</sup>. Testament poza rozporządzeniami dotyczącymi składników majątku powinien zawierać wskazanie osoby będącej administratorem masy spadkowej dokonując jego podziału zgodnie z wolą spadkodawcy i przepisami prawa<sup>243</sup>.

### **1.2.7. Swoboda testowania w Stanach Zjednoczonych Ameryki**

Prawo spadkowe w Stanach Zjednoczonych uregulowane jest na poziomie stanowym. Każdy z pięćdziesięciu stanów posiada własną, bogatą historię dotyczącą ewolucji przepisów z zakresu dziedziczenia<sup>244</sup>.

Okres kolonialny w dziejach Stanów Zjednoczonych, to czas, w którym na terenach poszczególnych stanów obowiązywało angielskie prawo spadkowe (common law), umożliwiające spadkodawcy pełną swobodę testowania zarówno nieruchomościami (real property), jak również ruchomościami (personal property). W późniejszym okresie – ciągłej jeszcze zależności politycznej i prawnej od Anglii – niektóre z obszarów kolonialnych wprowadziły własne

---

<sup>240</sup> Ibidem, s. 28

<sup>241</sup> Art. 77 (1) Part VII Wills, Succession Act.

<sup>242</sup> Art. 78 (1-5) Part VII Wills, Succession Act.

<sup>243</sup> Art. 21 Part III Executors and Administrators, Succession Act.

<sup>244</sup> L. Acosta, Inheritance laws in the nineteenth and twentieth centuries, Washington 2014, s. 10

ustawodawstwo, uprawniające synów i córki do dziedziczenia kosztem pierworodnego syna, będącego wówczas szczególnie uprzywilejowanym przy podziale majątku<sup>245</sup>.

W zakresie dziedziczenia przez wdowy, większość stanów nie przyznawała jakichkolwiek preferencji kobietom, z wyjątkiem dwóch stanów: Wirginii i Maryland uprawniając żony to wniesienia roszczenia o przyznanie określonego udziału, niezależnie od woli wyrażonej w testamencie przez zmarłego męża<sup>246</sup>.

Odzyskanie pełnej niezależności od Anglii, umożliwiło większości stanom dokonanie zmian legislacyjnych i wprowadzenie własnego prawodawstwa. Nowe prawo było jednak w swoich założeniach nadal bardzo zbieżne z ideami common law, bazując w większości na angielskim prawie<sup>247</sup>. Główne modyfikacje dotyczyły zmian uprawnień w obrębie rodzeństwa, poprzez zrównanie córek z synami i przyznanie równego udziału w spadku niezależnie od płci<sup>248</sup>. Jednocześnie większość stanowych regulacji zwiększyło uprawnienia wdów, nadając im prawo do zakwestionowania postanowień testamentowych męża i uzyskania określonej kwoty pieniężnej z przekazywanego spadku<sup>249</sup>. Kilka stanów nadało także nieślubnym dzieciom możliwość dziedziczenia po zmarłym rodzicu<sup>250</sup>.

XIX wiek do poszerzenie terytorium Stanów Zjednoczonych o kolejne tereny na zachodzie kontynentu. To okres, w którym prawo spadkowe znaczenie ewoluowało. Osiem nowych stanów: Arizona, Kalifornia, Nevada, Idaho, Luizjana, Nowy Meksyk, Teksas oraz Waszyngton przystąpiły do wspólnej unii, przyznającej żonom ½ spadku po mężu, z wyłączeniem tej części majątku, którą małżonka nabyła przed ślubem w formie posagu. Cztery spośród wymienionych stanów: Kalifornia, Nevada, Idaho oraz Nowy Meksyk wskazywały, iż w sytuacji gdy żona zmarła pierwsza, całość jej majątku automatycznie dziedziczy mąż. Jeśli żona przeżyła męża, wówczas otrzymuje prawo do połowy spadku, a drugą połowę mąż może rozdysponować zgodnie ze swoją wolą, na rzecz dowolnie wybranej osoby, również tej spoza rodziny<sup>251</sup>.

Współcześnie, w Stanach Zjednoczonych obowiązującym punktem wyjścia jest pełna autonomia jednostki, przejawiająca się w całkowitej swobodzie testowania. Prawo do nieskrępowanego rozporządzania majątkiem, gwarantuje spadkodawcy możliwość

---

<sup>245</sup> C. Shammās, M. Salmon, M. Dahlin, *Inheritance in America from colonial times to present*, New York 1987, s. 31

<sup>246</sup> *Ibidem*, s. 31

<sup>247</sup> *Ibidem*, s. 63

<sup>248</sup> L. Acosta, *Inheritance...op.cit.*, s. 11

<sup>249</sup> C. Shammās, M. Salmon, M. Dahlin, *Inheritance...op.cit.*, s. 65

<sup>250</sup> *Ibidem*, s. 71

<sup>251</sup> *Ibidem*, s. 84

rozdysponowania swojej własności zgodnie z własną wolą, łącznie z całkowitym wykluczeniem najbliższej rodziny, w tym nieletnich, niepełnosprawnych lub ciężko chorych dzieci<sup>252</sup>.

Charakterystyczna dla amerykańskiego systemu niczym nie ograniczona swoboda testowania, oznacza nieskrępowane prawo do przekazania własności dowolnie wybranej przez spadkodawcę osobie<sup>253</sup>. Ta wolność w rozporządzaniu majątkiem na wypadek śmierci jest zakorzeniona w świadomości każdego Amerykanina<sup>254</sup>. Jak wskazuje R.D. Madoff, ludzie niekiedy mają problemy ze zrozumieniem wielu aspektów prawa, jednak jedna rzecz jest zawsze dla nich jasna i nie budzi najmniejszych wątpliwości. Tą kwestią jest prawo do sporządzenia testamentu, w którym wskażą osoby uprawnione do ich majątku oraz osoby, które zostaną przez nich pominięte<sup>255</sup>.

Efekt tak szerokiego uprawnienia, często wykorzystywany jest przez spadkodawcę, który w ten sposób może nie tylko kontrolować swój majątek, ale również wpływać na zachowanie i postawę osób z najbliższego otoczenia. Tak popularny w Stanach Zjednoczonych trend, gdzie dojrzały wiekowo mężczyzna żeni się z dużo młodszą od siebie kobietą nie zaistniałby, gdyby prawo nie umożliwiała przekazania całości majątku wybrance, z którą spadkodawca spędził zaledwie kilka miesięcy swojego życia przed ostatecznym odejściem „do wieczności”<sup>256</sup>.

Swoboda testowania wywołuje również inne zjawisko, jakim jest zaskoczenie i niechęć, gdy okazuje się, że rodzina została całkowicie pominięta w testamencie, a cały majątek przypada obcym osobom. Tego typu sytuacje nie miałyby miejsca, gdyby swoboda testowania została ograniczona ramami prawnymi, gwarantującymi najbliższym krewnym określone udziały czy roszczenia względem masy spadkowej.

Uprawnienie do rozporządzania majątkiem na wypadek śmierci jest nienaruszalnym prawem. Orzekł to sąd najwyższy wskazując, iż w konstytucja Stanów Zjednoczonych gwarantuje prawo do przekazywania spadku jako element zbioru zasad zwanych prawem własności<sup>257</sup>.

W innym orzeczeniu sąd w Ohio wskazał, iż dzieciom zmarłego nie przysługują żadne prawa związane z dziedziczeniem po ich rodzicach. W uzasadnieniu wskazano: „prawo do otrzymania dóbr nie jest naturalnym prawem. Nie jest też regułą wynikającą z przepisów konstytucji. Jest za to fundamentalnym prawem testatora aby legalnie wydzieńczyć swoje dzieci”<sup>258</sup>.

---

<sup>252</sup> R.D. Madoff, *Immortality and the law: the rising power of the American dead*, Boston 2010, s. 57

<sup>253</sup> *Ibidem*, s. 58

<sup>254</sup> R. D. Madoff, *A tale...op.cit.*, s. 335

<sup>255</sup> R. D. Madoff, *Immortality...op.cit.*, s. 59

<sup>256</sup> R. D. Madoff, *A tale...op.cit.*, s. 335

<sup>257</sup> *Hodel vs. Irving*, 481 U.S. 704, 716 (1987)

<sup>258</sup> *Shapira v. Union Nat'l Bank*, 315 N.E.2d 825, 828



Prawo stanu Ohio nie jest odosobnione w tym obszarze. Żadne prawo stanowe ani federalne nie zabezpiecza potomków przed wydziedziczeniem. Na pięćdziesiąt stanów, aż czterdzieści dziewięć (z wyjątkiem Luizjany) wskazuje, iż testator ma nieograniczone prawo do wydziedziczenia swoich nieletnich czy niepełnosprawnych dzieci. Nawet jeśli w wyniku tego wydziedziczenia, dziecko nie będzie w stanie samodzielnie egzystować<sup>259</sup>.

Wyjaśnieniem powyższego stanu rzeczy może być fakt, iż prawo amerykańskie w większości stanów oparte jest na regułach common law, wskazujących własność jako strefę jednostki a nie atrybut rodziny. Stanowi to przeciwieństwo kontynentalnego porządku prawnego, gdzie własność traktowana jest jako rezultat wspólnej pracy, należąc do gospodarstwa domowego będącego wspólnotą krwi i pokrewieństwa<sup>260</sup>. W oparciu o powyższe uwarunkowania, potomstwo w systemie „civil law” skutecznie jest chronione przed potencjalnym wydziedziczeniem ze strony rodziców. Przysługuje im prawo do zachowku, rezerwy lub systemu alimentacyjnego. Analogiczne instrumenty nie istnieją jednak w amerykańskim systemie prawnym, powodując iż w praktyce dzieci pozostawione są bez jakichkolwiek instrumentów służących efektywnemu zabezpieczeniu ich interesów.

Obowiązująca w amerykańskim prawie nieograniczona swoboda testowania, a tym samym możliwość całkowitego wydziedziczenia potomstwa jest nie tylko niezrozumiała, ale całkowicie niespójna z innymi przepisami funkcjonującymi w powyższym prawodawstwie. Z jednej strony, praktycznie każdy amerykański stan nakłada na rodziców obowiązek wychowania i opieki nad nieletnimi dziećmi, z drugiej jednak strony bez głębszej refleksji umożliwia wydziedziczenie tych samych dzieci przez tych samych rodziców. Jest to wyraźny przejaw braku konsekwencji i logiki u ustawodawcy. Inna wewnętrzna sprzeczność dotyczy nierówności stron. Rodzic może wydziedziczyć nieletnie dziecko, jednak to samo dziecko nie może wydziedziczyć rodzica. Kolejna dysproporcja związana jest z sytuacją, gdy rodzic uchylający się od obowiązku opieki nad swoim dzieckiem, ma pełne prawo do spadku po tym dziecku, gdyż ono samo będąc niepełnoletnie nie nabyło uprawnienia do swobodnego rozporządzania swoim majątkiem<sup>261</sup>.

W oparciu o badania statystyczne, sytuacje związane z wydziedziczeniem dzieci wywodzących się ze związków sformalizowanych należą do rzadkości. Zupełnie inna skala tego zjawiska ma miejsce w przypadku potomków dorastających w niepełnych rodzinach, niesformalizowanych

---

<sup>259</sup> R. D. Madoff, *Immortality...op.cit.*, s. 58

<sup>260</sup> Por. T.G. Watkin, *An historical introduction to modern civil law*, 1999, s. 192

<sup>261</sup> Por. R.C. Brashier, *Protecting the child from disinheritance: must Louisiana stand alone*, Los Angeles 1996, s. 1, 6, 23

związkach, konkubinatach, czy ponownie zawartych małżeństwach. Obecna ilość dzieci dorastających w tego typu związkach nabiera w Stanach Zjednoczonych rozmiary epidemii. Aktualnie, ponad 40% dzieci zostało poczętych w różnego rodzaju niesformalizowanych związkach nie mających nic wspólnego z klasycznym modelem rodziny<sup>262</sup>.

Jedynym stanem gwarantującym ochronę dzieciom przez wydziedziczeniem jest Luizjana. Obowiązujące w tym stanie ustawodawstwo gwarantuje potomkom od ¼ do ½ udziału w masie spadkowej rodzica pod warunkiem, iż dziecko nie ukończyło 24 roku życia lub - niezależnie od wieku - jest osobą niepełnosprawną. Wyłącznymi okolicznościami uzasadniającymi wydziedziczenie przez rodzica byłoby popełnienie ciężkiego przestępstwa<sup>263</sup>.

Obowiązujące w Stanach Zjednoczonych przepisy dopuszczają jednak zakwestionowanie postanowień wynikających z testamentu, w sytuacji gdy spadkodawca uzależnia przekazanie dóbr od wykonania czynności będących w świetle prawa uznawane za nielegalne lub sprzeczne z normami społecznymi. W przypadku pierwszego warunku, takimi sytuacjami byłoby nakłanianie do przestępstwa, czy zbrodni. Drugi wymóg dotyczyłby kwestii praktykowania określonej wiary, zawarcia związku małżeńskiego z osobą praktykującą daną religię lub wywodzącą się z konkretnego kręgu kulturowego czy narodowości<sup>264</sup>. Ograniczenia mogłyby również dotyczyć zakazu zawarcia ponownego związku małżeńskiego po śmierci męża<sup>265</sup> lub nakłaniania do zakończenia obecnego związku małżeńskiego przez córkę czy syna<sup>266</sup>.

Pomimo ogromnej swobody testowania w Stanach Zjednoczonych, większość Amerykanów nie korzysta z przysługującego prawa do sporządzenia testamentu. Ponad 50% zmarłych w 2009 r. obywateli nie przygotowało ostatecznej woli na wypadek swojej śmierci<sup>267</sup>. W każdym z tych przypadków, dziedziczenie odbywało się w oparciu o stanowe prawo spadkowe, przyznające udział w majątku żonie i dzieciom. Według M.R. McCunney, nikt nie zna powodów takiego zachowania Amerykanów. Teorie wyjaśniające ten fakt wskazują dwa główne powody: awersja do myślenia o swojej przemijalności oraz brak chęci do ponoszenia kosztów i poświęcania czasu na spotkania z prawnikiem<sup>268</sup>. Pierwszy motyw jest racjonalny i uzasadniony. Ludzie boją się śmierci,

---

<sup>262</sup> U.S. Department of Health and Human Services, National vital statistics reports, Unmarried childbearing CTRS. For disease control and prevention, 2015, <https://www.cdc.gov/nchs/fastats/unmarried-childbearing.htm>

<sup>263</sup> Louisiana Civil Code Tit. II, Art. 1494, Forced heir entitled to legitime; exception

Jednak nawet stan Luizjana zwiększył swobodę testowania poprzez wprowadzenie w 1989 kryterium wieku dziecka. Wcześniejsze przepisy gwarantowały udział w spadku każdemu potomkowi, niezależnie od jego wieku.

<sup>264</sup> Shapira, 315 N.E.2d at 826

<sup>265</sup> Loving v. Virginia, 388 U.S. 1, 12 (1967)

<sup>266</sup> Keffalas, 233 A.2d at 250

<sup>267</sup> J. Dukeminier, R.H. Sitkoff, Wills, trusts and Estates, New York 2013, s. 63

<sup>268</sup> Por. M.R. McCunney, A.A. DiRusso, Marketing Wills, Champaign 2008, s. 33

dlatego przyjmując postawę zaniechania wierzą, iż w ten sposób zapewnią sobie długowieczność i odroczenie w czasie nieuniknionego. Drugie wyjaśnienie nie znajduje uzasadnienia na gruncie amerykańskiego prawa spadkowego, charakteryzującego się wręcz niespotykaną nigdzie indziej w świecie zachodnim elastycznością w zakresie akceptacji formy sporządzenia testamentów. Po 1990 roku, większość sądów odeszła od bezwzględneho przestrzegania formalnych wymogów testamentów. Ustawodawstwo części stanów (Hawaje, Michigan, Montana, New Jersey, Południowa Dakota oraz Utah) przyznały sądom prawo „do dyspensy” umożliwiającej akceptację błędów w testamentach, w sytuacji gdy wola zmarłego jest ewidentna i brak jest przesłanek przemawiających za brakiem autentyczności dokumentu<sup>269</sup>.

Najważniejszym jednak wnioskiem wynikającym ze swobody testowania jest – jak wskazuje M.B. Leslie – ogromny mit o niewzruszalności ostatniej woli zmarłego w amerykańskiej rzeczywistości. W ciągu pięciu lat przeprowadzonych badań, profesor Leslie zapoznała się z wyrokami sądów orzekających w zakresie dziedziczenia testamentowego. Okazało się, iż w zdecydowanej większości orzeczeń, sądy kierowały się powszechnie obowiązującymi normami społecznymi, co w praktyce oznaczało podejmowanie decyzji na korzyść najbliższej rodziny. W wielu przypadkach, sądy przyznawały pierwszeństwo moralnym obowiązkom zmarłego, poprzez eliminację jego niemoralnego zachowania i anulowanie rozporządzeń sprzecznych ze zdrowym rozsądkiem i podstawowymi zasadami społecznymi<sup>270</sup>.

Obowiązujący w Stanach Zjednoczonych system prawa spadkowego należy zatem uznać za kuriozalny i egzotyczny. Nie ma innego państwa na świecie – z kręgu kultury zachodniej, - które całkowicie pozabawiałoby prawa do ochrony interesów najbliższą rodzinę. Wykluczenie dorosłych dzieci można uznać za akceptowalne zachowanie, szczególnie iż ze względu na zwiększającą się długość życia, dzieci spadkodawcy są już najczęściej dorosłymi osobami mającymi własne rodziny i niezależne źródła dochodów. Wyeliminowanie jednak żony oraz potomków nie mających możliwości samodzielnej egzystencji jest przejawem niezwyklego i niezrozumiałego poglądu utrzymującego konieczność zachowania nieskrępowanej swobody testowania jako nadrzędnej wartości. Należy podkreślić, iż prawo do decydowania o własnej własności jest istotną normą. Samodzielność testatora wpływa na zachowanie potencjalnych spadkobiorców, jednak tak daleko

---

<sup>269</sup> Sądy w Montanie zyskały upoważnienie do akceptacji testamentów, które poza podpisem spadkodawcy nie zawierają podpisów świadków, czy notariusza. Wymogi dotyczą wyłącznie podpisu spadkodawcy, który musi zostać złożony w miejscu gwarantującym uniemożliwienie dodania lub usunięcia części informacji o rozporządzeniach testamentowych zmarłego.

<sup>270</sup> M.B. Leslie, *The myth of testamentary freedom*, Tucson 1996, s.235,

posunięta swoboda przejawiająca się również możliwością wpływania na przyszłe zachowanie najbliższych jest nadmierną ingerencją i nadużyciem, które nie powinno być akceptowane na szeroką skalę szczególnie, iż wywołuje dychotomie pomiędzy oficjalnym prawem, a orzeczeniami sądowymi dążącymi do dostosowania prawa do obowiązujących norm społecznych i moralnych.

Wyjaśnienie amerykańskiego prawodawstwa - poprzez przedstawienie argumentów uzasadniających konieczności utrzymania tak daleko idącej samodzielności decydowania – podejmuje się M. Glover. Profesor wskazuje kilka zasadniczych powodów legitymujących wyższość amerykańskiego porządku prawnego nad innymi systemami<sup>271</sup>. Zasadniczym argumentem przemawiającym na korzyść swobody testowania jest zwiększanie bogactwa ekonomicznego amerykańskiego społeczeństwa. Spadkodawca poprzez świadomość, iż może całkowicie dowolnie zadecydować o swoim majątku na wypadek śmierci będzie dążyć do zwiększenia posiadanych dóbr, wiedząc iż tylko od niego samego zależy co się z nimi stanie po jego śmierci<sup>272</sup>. Będzie więc podejmować działania zmierzające do maksymalizacji majątku, podnosząc systematycznie swoją produktywność<sup>273</sup>.

Drugim, wskazywanym argumentem jest satysfakcja spadkodawcy, który poprzez prawo do decydowania, zwiększa swój komfort psychiczny – wynikający ze wzrostu poczucia bezpieczeństwa – jak również ekonomiczny – będący następstwem niezależności finansowej<sup>274</sup>.

Kolejne uzasadnienie wynika z odwołania się do rozsądku testatora. Spadkodawca znając swoją sytuację życiową jest w stanie zadecydować co dla niego samego i jego bliskich jest najbardziej korzystne. W ten sposób wybiera wariant optymalny, przekazując swoje dobra właściwej – w jego opinii – osobie.

Ostatnim przytaczanym argumentem jest aspekt bezpieczeństwa i egoizmu. Wynikają one z pobudek mających na celu zagwarantowanie takiego zachowania bliskich, które będzie zgodne z jego oczekiwaniami i osobistym interesem. Rodzina, przyjaciele, dalsi krewni mając świadomość możliwości otrzymania spadku, będą zdecydowanie bardziej skłonni sprawować nad nimi opiekę oraz chętniej podporządkowywać się jego woli widząc w tym własne korzyści na przyszłość<sup>275</sup>.

Argumenty przytaczane w amerykańskiej literaturze należy uznać w pewnym zakresie za racjonalne. Dziedziczenie wpływa na zachowania spadkobiorców, którzy bardziej będą skłonni do

---

<sup>271</sup> R.H. Sitkoff, *Trusts and estates, implementing freedom of disposition*, St. Louis 2014, s. 643

<sup>272</sup> M. Glover, *A social welfare theory of inheritance regulations*, Boston 2017, s. 1

<sup>273</sup> *Ibidem*

<sup>274</sup> Por. E.C. Halbach, *Death, taxes and family property*, 1977, s. 3

<sup>275</sup> M. Glover, *A social...op.cit.*, s. 8

uległości, podporządkowania i niesienia pomocy, mając świadomość iż od nich samych zależy czy znajdą się w kręgu potencjalnych spadkobiorców, czy też zostaną z niego wykluczeni. Im większy majątek testatora, tym większe prawdopodobieństwo zachowania zgodnego z oczekiwaniami testatora. Z tego powodu, powyższym argumentom nie można odmówić logiki. Jednak nie zmienia to faktu, iż amerykański system prawny sprowadza relacje rodzinne do czynników ekonomicznych oraz instrumentalnych. Traktuje rodzinę w kategoriach korzyści, a nie wspólnoty - pozostającej ze sobą niezależnie od sytuacji i bogactwa testatora. Nie można też się zgodzić, iż produktywność wyłącznie gwarantuje bezpieczeństwo na starość i uległość rodziny. Wzrost zamożności podnosi stopę życiową spadkodawcy, który korzysta z niej w ciągu całego swojego życia, a nie tylko w trakcie jej schyłku. Amerykańskie przepisy charakteryzują się - typową dla tego systemu - bezwzględnością, bazującą głównie na korzyściach ekonomicznych, bez zagwarantowania jakiegokolwiek bezpieczeństwa osobom spędzającym wspólne życie ze spadkodawcą i w sposób bezpośredni lub pośredni przyczyniając się do produktywności – tak cenionej w amerykańskim systemie. Minusem przepisów obowiązujących w Stanach Zjednoczonych jest również bazowanie na logicznym osądzie testatora, całkowicie pomijając kwestie możliwych, nawet tymczasowych „zaburzeń”, które w sposób znaczący - na krótko przed śmiercią - mogą wpłynąć na jego osąd i podjęte decyzje.

### **1.2.8. Swoboda testowania w Kanadzie**

Kanada jest państwem federalnym składającym się z dziesięciu prowincji mających całkowitą autonomię w zakresie stanowienia prawa cywilnego na swoim terytorium. Prawo kanadyjskie opiera swoje zasady na regułach common law, sięgających do źródeł angielskich, z wyjątkiem prowincji Quebec, wzorującej się na francuskim civil law i kodzie Napoleona<sup>276</sup>.

We wszystkich kanadyjskich prowincjach, spadkodawca posiada szeroką swobodę testowania, polegającą na prawie do sporządzenia testamentu i rozdysponowania swojego majątku na wypadek śmierci zgodnie ze swoją wolą. Początkowo, wszystkie prowincje uznawały nieograniczoną

---

<sup>276</sup> S. Zander, A survey of Canadian and German succession law, Ontario 2011 s. 5

swobodę rozporządzania majątkiem, stopniowo ograniczając jej zakres i przyznając określone środki ochronne najbliższej rodzinie spadkodawcy<sup>277</sup>.

W 1994 r. ustawa Civil Code of Lower-Canada - z 1865 roku - została zastąpiona ustawą Civil Code of Quebec. Nowa ustawa regulująca aspekty dziedziczenia w drugiej pod względem ilości mieszkańców prowincji Quebec, ograniczyła całkowitą swobodę testowania spadkodawcy. W oparciu o uchwalone przepisy, testator nadal może bez przeszkód rozporządzać całym swoim majątkiem na rzecz dowolnie wybranych przez siebie osób. Jeśli jednak jego postanowienia testamentowe w rażący sposób pominą interesy najbliższej rodziny, wówczas krewnym przysługuje prawo do ochrony swojego interesu prawnego. Osoby chronione przed niekorzystnymi postanowieniami spadkodawcy zaliczane są do spadkobiorców ustawowych z tzw. pierwszej linii. Są to: małżonek, były małżonek, dzieci oraz rodzice zmarłego. Prawo prowincji Quebec przyznaje dwa instrumenty ochronne. Pierwszym jest możliwość wniesienia do sądu roszczenia wobec spadkobiorcy testamentowego o wypłatę świadczeń pieniężnych z odziedziczonego spadku. Wysokość świadczenia oraz jego częstotliwość określa sąd, biorąc pod uwagę wysokość dziedziczonego majątku, sytuację ekonomiczną wnioskującego oraz zasadność wniosku. Drugim rodzajem instrumentu jest wystąpienie z roszczeniem o przyznanie udziału w części dziedziczonego majątku. Taka forma rekompensaty obejmuje fizyczne przekazanie określonego mienia, udział w nieruchomości, partycypowania w określonych tantiemach, czy innych prawach rzeczowych<sup>278</sup>.

Zbliżone regulacje prawne obowiązują w Kolumbii Brytyjskiej, trzeciej pod względem ilości mieszkańców prowincji Kanady. W oparciu o ustawę Testator's Family Maintenance Act znowelizowanej w 1989 roku<sup>279</sup>, w sytuacjach gdy testator nie dokonał odpowiednich dyspozycji na rzecz swojej najbliższej rodziny, małżonkowi i dzieciom przysługuje prawo do wniesienia roszczenia. Sąd biorąc pod uwagę wszystkie istotne okoliczności sprawy, wydaje orzeczenie o przyznaniu lub odrzuceniu wniosku o wypłatę określonej kwoty świadczenia z majątku testatora<sup>280</sup>. Okoliczności uwzględniane przez sąd, obejmują w szczególności: sytuację finansową wnioskującego, jego relacje z testatorem, roszczenia wniesione przez pozostałych uprawnionych

---

<sup>277</sup> A.P. Lecours, *The legal insider*, Montreal 2011, s. 1

<sup>278</sup> *Ibidem*, s. 4-5

<sup>279</sup> Testator's family maintenance act. An act authorize provisions for the proper maintenance of certain dependents of testators revised status on 1989

<sup>280</sup> 3 (1) Order for adequate maintenance and support Testator's family maintenance act

krewnych (małżonka lub innych dzieci), inne świadczenia należne wnioskującemu od zmarłego, czy finansowy wkład wnioskującego w utrzymanie domu spadkodawcy<sup>281</sup>.

Kolejną kanadyjską prowincją, uznającą koncepcję całkowitej swobody testowania za nie możliwą do zaakceptowania była Alberta. Jako pierwsza w 1910 roku wprowadziła możliwość sądowej ingerencji i zmiany postanowień testatora<sup>282</sup>. W oparciu o ustawę *The married women's relief act*, wdowa po zmarłym mężu nabywa - jako jedyny uprawniony członek rodziny – prawo do wniesienia roszczenia do sądu o przyznanie wartości rekompensaty finansowej, nie mniejszej niż wartość należna, gdyby do dziedziczenia doszło w oparciu o ustawę, a nie testament.

Ontario, największa prowincja Kanady pod względem ilości mieszkańców również wprowadziła ograniczenia w zakresie swobody testowania, uchwalając ustawę *Dependant's relief act*. Ustawa ogranicza krąg osób uprawnionych do wniesienia roszczenia do: męża, żony, dziecka do szesnastego roku życia, dziecka niepełnosprawnego fizycznie lub niepełnosprawnego umysłowo - w obu przypadkach, wiek dziecka nie jest brany pod uwagę, gdyż decydującym kryterium jest fakt niepełnosprawności. W ten sposób, dorosłe - ale zdrowe - dzieci zostały wyłączone z grupy osób uprawnionych do wniesienia roszczenia<sup>283</sup>.

Prawo spadkowe w Kanadzie podlega jurysdykcji poszczególnych prowincji, samodzielnie decydujących o zasadach i regułach determinujących aspekty dziedziczenia. Różnice w zakresie swobody testowania nie są jednak duże, sprowadzają się właściwie do odmiennego definiowania kręgu osób uprawnionych do wniesienia roszczenia o świadczenie finansowe lub udziału w majątku testatora. Jeszcze większe podobieństwa występują w zakresie formy testamentu i osób uprawnionych do jego sporządzenia. Reguły dotyczące wymogów ostatniej woli są uniwersalne, jednakowe w każdej prowincji. Osoba sporządzająca testament musi być zdrowa psychicznie i sprawna umysłowo. Testator musi identyfikować fakty; rozumieć słowa i gesty wypowiedziane przez osoby, które się z nim komunikują; jak również mieć zdolność logicznego myślenia i pamiętania zdarzeń z przeszłości<sup>284</sup>. W niejednoznacznych okolicznościach, decyzja o posiadaniu zdolności do sporządzenia testamentu lub braku takiego prawa – należy zawsze do sądu. Wśród orzeczeń kanadyjskich sądów można przytoczyć wyrok, w którym sąd uznał osobę dotkniętą chorobą Alzheimera za zdolną do testowania, przyjmując przygotowany przez nią testament za

---

<sup>281</sup> 5 (1) *Inquiry by judge, Testator's family maintenance act*

<sup>282</sup> L. Amighetti, *Testamentary freedom against provisions for families, the evolution of dependent's relief legislation with particular emphasis on the province of British Columbia, as a flexible restraint on testamentary freedom*, Vancouver 1988, s. 31

<sup>283</sup> *Ibidem*, s. 36

<sup>284</sup> E.B. Appleby, *Legal research guide to wills and succession*, Fredericton 2006, s. 12

wiązący. Decyzja sądu opierała się na opinii, iż kobieta sporządzając ostatnią wolę znajdowała się dopiero w początkowej fazie choroby. Z tego powodu, jej zdolność pojmowania rzeczywistości i kojarzenia faktów nie została jeszcze zaburzona. Umierając w wieku 86 lat, tj. siedem lat po tym jak sporządziła swój testament pozostawiła ostatnią wolę, odzwierciedlającą jej dyspozycje z okresu kiedy była osobą zdolną do podejmowania świadomych decyzji<sup>285</sup>. W innym orzeczeniu sąd odrzucił testament sporządzony przez osobę cierpiącą na zaniki pamięci argumentując, iż człowiek dotknięty zaburzeniami demencji nie może sporządzić ostatniej woli, gdyż pozbawiony jest istotnego elementu, jakim jest świadomość konsekwencji swoich decyzji<sup>286</sup>. W praktyce kanadyjskiego orzecznictwa zdarzały się również przypadki powoływania się przez pominiętych krewnych na choroby, których wpływ na pamięć czy świadomość testatora jest dyskusyjna. Za przykład może posłużyć orzeczenie dotyczące mężczyzny zmarłego na skutek niewydolności wątroby. Córki zmarłego argumentowały, iż choroba ojca miała wpływ na pojmowanie przez niego rzeczywistości, stąd też spisane na dziewięć dni przed śmiercią rozporządzenia majątkowe nie powinny mieć mocy wiążącej. Sąd nie przychylił się do powyższej argumentacji, odrzucając roszczenia kobiet oraz przyznając całość spadku synowi<sup>287</sup>. Niewątpliwie, na decyzję sądu mógł mieć również wpływ braku utrzymywania przez córki jakichkolwiek relacji z ojcem przez ostatnie dwadzieścia lat przed śmiercią.

Należy podkreślić, iż weryfikacja kondycji umysłowej i psychicznej testatora następuje wyłącznie w sytuacji podejrzenia braku ich występowania. Punktem wyjścia jest bowiem przyjęcie założenia o posiadaniu przez testatora zdolności do sporządzania ostatniej woli<sup>288</sup>. Zatem – w oparciu o przepisy większości prowincji – każda osoba mająca dziewiętnaście lat nabywa prawo do przygotowania testamentu, rozporządzając swoim majątkiem na wypadek śmierci<sup>289</sup>.

Testament w Kanadzie wymaga od spadkodawcy złożenia własnoręcznego podpisu w obecności minimum dwóch świadków<sup>290</sup>. Wyjątek dotyczy testamentów sporządzonych przez żołnierzy będących w czynnej służbie i działających w warunkach zagrażających bezpośrednio ich życiu<sup>291</sup>. Wymóg złożenia własnoręcznego podpisu nie wiąże się z koniecznością opatrzenia

---

<sup>285</sup> Stevens v. Crawford, 2001, 281 A.R. 201; 248 W.A.C. 201 (C.A.)

<sup>286</sup> Fuller Estate v. Fuller, 2004, 197 B.C.A.C. 245; 323, W.A.C. 245 (C.A.)

<sup>287</sup> Babchuk v. Kutz, 2007, 411 A.R. 181 (QB)

<sup>288</sup> Por. Clark Estate, Re 1996, 180 N.B.R (2d) 379; 458 A.P.R. 379 (C.A)

<sup>289</sup> Prawo do sporządzenia testamentu posiadają również osoby które nie ukończyły 19 lat pod warunkiem, iż znajdują się w związku małżeńskim lub są członkiem kanadyjskich sił zbrojnych.  
E.B. Appleby, Legal...op.cit., s. 5

<sup>290</sup> Chersak Estate, Re 1955, 99 Man R. (2d) 169 (Q.B)

<sup>291</sup> Wheatley Estate, Re 1984, 95 N.S.R. (2d) 66; 251, A.P.R. 66



ostatniej woli pełnym podpisem. Osoby o dużym stopniu niepełnosprawności fizycznej, której upośledzenie uniemożliwia samodzielne złożenie pełnego podpisu mają prawo do parafowania lub umieszczenia znaku, który potwierdzi wiarygodności ich rozporządzeń majątkowych<sup>292</sup>. Testament w Kanadzie nie wymaga własnoręcznego sporządzenia. Treść może zostać spisana na komputerze i następnie wydrukowana. Najważniejszy jest podpis, a szczególnie miejsce jego złożenia: bezpośrednio pod tekstem. W ten sposób uzyskuje się gwarancję, iż żadne dodatkowe dyspozycje nie zostały dokonane bez wiedzy i akceptacji testatora<sup>293</sup>.

Testament sporządzony przez testatora staje się automatycznie nieważny w momencie zmiany przez niego stanu cywilnego (zawarcia związku małżeńskiego lub zawarcia nowego, kolejnego związku małżeńskiego) bądź też narodzenia się potomka/ nowego potomka. Wynika to z założenia, iż interpretacja takiego testamentu prowadziłaby do niewłaściwych wniosków, które nie odzwierciedlałyby aktualnej sytuacji życiowej i woli spadkodawcy. Analogiczna sytuacja ma miejsce w przypadku rozwodu, który automatycznie powoduje wygaśnięcie testamentu w zakresie jakim dotyczył byłego małżonka. W przypadku pozostałych spadkobiorców, postanowienia testamentu pozostają w mocy<sup>294</sup>.

W Kanadzie – analogicznie jak w większości państw stosujących zasady common law - obowiązuje szeroka swoboda w zakresie treści i języka w jakim został sporządzony testament. Sądy przyjmują regułę, iż ostatnia wola - co do zasady – nie została sporządzona przez osobę mającą prawnicze wykształcenie. Z tego powodu, należy położyć główny nacisk na cel i intencje jakie przyświecały testatorowi, a nie na terminy czy konstrukcje językowe, które zostały przez niego użyte<sup>295</sup>.

### **1.2.9. Swoboda testowania w Australii**

Analogicznie jak w Stanach Zjednoczonych i Kanadzie, prawo cywilne w Australii jest zdecentralizowane. Oznacza to, iż każdy z sześciu stanów oraz dziesięciu terytoriów<sup>296</sup> posiada

---

<sup>292</sup> Bradshaw Estate, Re 1988, 90 N.B.R. (2d), 194; 228 A.P.R. 194

<sup>293</sup> S. Zander, A survey...op.cit., s. 9

<sup>294</sup> Ibidem, s. 10 oraz Comerford Estate, 1980, 8 Man. R. (2d) 1

<sup>295</sup> Lyons Estate, Re 1999, 16 B.C.T.C. 390, (S.C)

<sup>296</sup> Australia to państwo federalne podzielone na sześć stanów: Australia Południowa, Australia Zachodnia, Nowa Południowa Walia, Queensland, Tasmania, Wiktorja, trzy terytoria: Australijskie Terytorium Społeczne, Terytorium Jervis Bay, Terytorium Północne oraz sześć terytoriów zależnych: Australijskie Terytorium

autonomię i niezależność w zakresie stanowienia ustawodawstwa obowiązującego na jego terytorium. Pomimo szerokich prerogatyw do tworzenia lokalnych przepisów, prawo spadkowe w Australii charakteryzuje się dużym stopniem spójności, dzięki czemu rozwiązania legislacyjne w poszczególnych stanach i terytoriach są do siebie bardzo zbliżone lub nawet identyczne. Prawo w Australii opiera się na regułach wynikających z common law, przyznając sądom szerokie uprawnienia w zakresie interpretacji stosunków prawnych<sup>297</sup>.

Duży stopień harmonizacji prawa spadkowego w Australii jest efektem dążenia do ujednolicenia przepisów w skali całego kraju. W poszczególnych stanach obowiązują oddzielne ustawy. Są to kolejno: ustawa Succession amendment (family provision) act 2008 obowiązująca w Nowej Południowej Walii<sup>298</sup>, Succession Act 1981 obowiązująca w Queensland<sup>299</sup>, ustawa Inheritance (Family Provision) Act w Australii Południowej<sup>300</sup>, ustawa Wills Act w Wiktorii<sup>301</sup>, ustawa Law Reform (property, perpetuities and succession) w Australii Zachodniej<sup>302</sup>. Każda z tych ustaw reguluje aspekty z zakresu prawa spadkowego, wprowadzając zbliżone rozwiązania legislacyjne.

Na podstawie powyższych przepisów, Australia jest krajem o dużym stopniu swobody testowania, gdzie każdy obywatel powyżej osiemnastego roku życia jest uprawniony do sporządzenia testamentu<sup>303</sup>. Kryterium osiemnastu lat nie ma zastosowania do osób będących w związku małżeńskim lub też nieletnich, którzy otrzymali sądową zgodę na sporządzenie testamentu. Niezależnie od wieku, podstawowym wymogiem uprawniającym do przygotowania ostatniej woli jest posiadanie zdolności do czynności prawnych i brak jakichkolwiek ograniczeń psychicznych i umysłowych<sup>304</sup>.

Testament powinien zostać sporządzony w formie pisemnej oraz podpisany – jednak co bardzo interesujące, nie koniecznie przez testatora. Brak wymogu własnoręczności argumentowano przypadkami fizycznych ograniczeń testatora, w tym przede wszystkim jego niepełnosprawnością. Pomimo iż testament może zostać sporządzony przez dowolną osobę działającą w imieniu testatora, to zawsze musi być podpisany przez minimum dwóch świadków, poświadczających iż

---

Antarktyczne, Norfolk, Wyspa Bożego Narodzenia, Wyspy Ashmore i Cartiera, Wyspy Heard i McDonalda, Wyspy Kokosowe oraz Wyspy Morza Koralowego.

<sup>297</sup> Schweizer K., Inheritance...op. cit. s. 1

<sup>298</sup> Succession amendment (family provision) act 2008 No 95, 2008

<sup>299</sup> Succession Act 1981, Queensland, Current as at 22 March 2016

<sup>300</sup> Inheritance (family provision) act 1972, South Australia,

<sup>301</sup> Wills Act 1997 No. 88 of 1997

<sup>302</sup> Law Reform (property, perpetuities and succession) No. 83 of 1962,

<sup>303</sup> Reuters T, The Law Handbook, your practical guide to the law in New South Wales, Riverwood 2014, s. 1312

<sup>304</sup> Ibidem, s. 1313

dokument jest faktycznie ostatnią wolą spadkodawcy. Świadkowie nie muszą podpisywać się na testamentie w tym samym momencie. Mają obowiązek złożyć swój podpis, ale ustawodawca nie zobowiązuje ich do dokonania tej czynności jednocześnie. Bezwzględnym wymogiem jest jednak, aby każdy ze świadków złożył swój podpis w obecności testatora. Brak jest również formalnych wymogów dotyczących miejsca złożenia podpisu, zarówno przez testatora jak i przez samych świadków<sup>305</sup>. Kluczową rolę odgrywają bowiem świadkowie, odpowiedzialni za potwierdzenie autentyczności postanowień testamentowych, niezależnie od miejsca złożenia podpisu. Powyższe rozwiązania można uznać za bardzo liberalne, ale jednocześnie logiczne i zdroworozsądkowe. Pragmatyzm ustawodawcy australijskiego zmierza do minimalizacji trudności formalnych i ułatwienia osobom sporządzającym testament nieskrępowane wyrażenie swojej ostatniej woli.

Przy dużej swobodzie w zakresie sporządzenia testamentu, kluczowym warunkiem eliminującym możliwość podważenia rozporządzeń testamentowych w przyszłości - jest uniknięcie sytuacji, w której świadek jest jednocześnie spadkobiorcą. Taka okoliczność wykluczałaby bezstronność świadka, podważając jego obiektywizm i ułatwiając pominiętych spadkobiorcom zakwestionowanie ostatniej woli.

Pionierskim rozwiązaniem australijskiej legislacji jest także możliwość sporządzenia testamentu przez osobę działającą w imieniu testatora, spisującą postanowienia spadkodawcy w języku angielskim, pomimo nieznamomości powyższego języka przez samego testatora. Podstawowym warunkiem jest jednak zapewnienie tłumacza, przekładającego ustnie spadkodawcy treść testamentu, na język którym posługuje się testator. Dla zachowania ważności takiego testamentu, tłumacz zobowiązany jest podpisać testament w obecności spadkodawcy i prawnika, potwierdzając poprawność swojego tłumaczenia. Powyższe rozwiązanie należy uznać za wyjątkowe. Jest nadzwyczajnym udogodnieniem dla osób, które mieszkając w Australii nie posługują się tym językiem. W szczególności powyższe ułatwienie może dotyczyć społeczności chińskiej, arabskiej, a nawet polskiej.

Innym bardzo interesującym rozwiązaniem australijskiej legislacji jest automatyczne przedawnienie się testamentu, w sytuacji zmiany stanu cywilnego testatora. Zawarcie związku małżeńskiego sprawia, iż testament z urzędu przestaje być wiążący. Jego moc obowiązywania wygasa. Staje się on nieprawomocny, nieobowiązujący<sup>306</sup>. Takie podejście jest kolejnym przejawem dużej zapobiegliwości australijskiego legislatora, skutecznie zabezpieczającej

---

<sup>305</sup> Ibidem, s. 1313

<sup>306</sup> Ibidem, s. 1317

spadkodawców przed ich ewentualnym roztargnieniem, nieuwagą czy dekoncentracją, której konsekwencje byłyby zgubne dla osób im najbliższych. Pewnym przejawem braku spójności ustawodawcy jest jednak sytuacja, w której dochodzi do orzeczenia rozwodu. Rozwód testatora nie wywołuje analogicznych następstw jak w przypadku zawarcia małżeństwa. Testament pozostaje ważny do czasu sporządzenia nowego, zawierającego zmienioną wolę spadkodawcy<sup>307</sup>.

Analogicznie jak w pozostałych państwach common law, swoboda testowania w Australii jest nieograniczona. Jedyną formą ingerencji w jej zakres jest możliwość wniesienia do sądu roszczenia o przyznanie „family provision”<sup>308</sup>. Prawo wniesienia skargi do sądu przysługuje osobom uprawnionym, do których zalicza się: małżonka; osobę z którą zmarły pozostawały bliskich relacjach osobistych; dzieci; byłego małżonka; wnuki zamieszkujące ze zmarłym we wspólnym gospodarstwie domowym oraz inne osoby całkowicie lub częściowo zależne od zmarłego<sup>309</sup>. Od decyzji sądu, uzależnione jest przyznanie świadczeń oraz ich wysokość<sup>310</sup>.

#### **1.2.10. Swoboda testowania w Polsce**

W pierwszych wiekach istnienia państwa polskiego, obowiązujące prawo uniemożliwiało jakkolwiek swobodę w dysponowaniu majątkiem na wypadek śmierci. Spadek w całości przysługiwał najbliższej rodzinie, w tym przede wszystkim synom, otrzymującym równe udziały w majątku ojca. Całość dóbr dziedziczyła zatem najbliższa rodzina, a odstępstwo od powyższej reguły nie było możliwe<sup>311</sup>.

Zmiany w dziedziczeniu i stopniowy wzrost zakresu swobody testowania nastąpiły w XI wieku. Zwiększające się wpływy Kościoła skutkowały stopniowym wykształcaniem się testamentów, początkowo funkcjonujących w formie ustanej, a zbiegiem czasu będących pisemnym udokumentowaniem ostatniej woli spadkodawcy. W wyniku wyodrębnienia się testamentów, powszechną praktyką stało się przekazanie przez spadkodawcę określonej części swojego majątku na rzecz Kościoła, pozostałą zaś dziedzicom. Swoboda testowania była

---

<sup>307</sup> Ibidem

<sup>308</sup> Schweizer Kobras, Inheritance law...op. cit.. s. 10

<sup>309</sup> Art. 57 Succession amendment (family provision) act 2008 No 95, 2008

Art. 40 Succession Act 1981, Queensland, Current as at 22 March 2016

Art. 6 Inheritance (family provision) act 1972, South Australia

<sup>310</sup> Schweizer Kobras, Inheritance law...op. cit.. s. 10

<sup>311</sup> Por. S. Płaza, Historia prawa w Polsce. Zarys wykładu. Część I. Polska przedrozbiorowa, Kraków 1991, s. 276

ograniczona, jednak za jej utrzymaniem opowiadał się Kościół, dążąc w ten sposób do zwiększenia swojego majątku poprzez partycypowanie w rozporządzeniach testamentowych spadkodawców<sup>312</sup>. W konsekwencji, w 1254 r. na zjeździe w Łęczycy uchwalono, że testator może swobodnie rozporządzać majątkiem przy zachowaniu interesów dziedziców koniecznych<sup>313</sup>. Należy podkreślić, że pomimo swobody dysponowania własnym mieniem, w testamentach często powoływano do spadku najbliższych krewnych spadkodawcy<sup>314</sup>.

Prawo obowiązujące w XIV - XVI wieku kontynuowało swobodę rozporządzania majątkiem w oparciu o testament. Ograniczenia dotyczyły jednak nieruchomości. Całkowita swoboda testowania została utrzymana wyłącznie względem ruchomości, które można było przekazywać bez jakichkolwiek barier, w oparciu o ostatnią wolę spadkodawcy. Inaczej rzecz wyglądała w odniesieniu do nieruchomości. W prawie koronnym i kolejnych konstytucjach sejmowych zakazano, aby w testamencie dokonywano rozporządzeń nieruchomościami, szczególnie tymi odziedziczonymi<sup>315</sup>. Wyjątki dotyczyły nieruchomości nabytych za życia spadkodawcy lub dóbr wysłużonych - nadanych za zasługi dla Rzeczypospolitej. Powyższe dobra mogłyby zostać przekazane osobom spoza rodziny, ale po wcześniejszym uzyskaniu zgody monarchy<sup>316</sup>.

Pomimo funkcjonowania powyższych reguł spadkowych, w Polsce przedrozbiorowej - w zakresie prawa spadkowego – obowiązywały na szeroką skalę lokalne zwyczaje spadkowe, wywołując znaczne rozbieżności w sposobie podziału dóbr w poszczególnych regionach królestwa. Dodatkowo obowiązujące na ziemiach polskich prawo cywilne – do czasów rozbiorów – nie zostało skodyfikowane, co skutkowało brakiem ujednoczenia przepisów w zakresie prawa spadkowego obowiązującego na terytorium całego kraju<sup>317</sup>. Obowiązek skodyfikowania prawa cywilnego przewidywała Konstytucja 3 Maja (art. VIII), wskazując, iż „*Nowy kodeks praw cywilnych i kryminalnych przez wyznaczone przez sejm osoby spisać rozkazujemy*”<sup>318</sup>. Wymóg ten w wyniku rozbiorów, nie został jednak spełniony.

Okres rozbiorów spowodował, iż dziedziczenie na ziemiach polskich podlegało trzem obcym porządkom prawnym. Trzeci rozbiór – który nastąpił pod koniec XVIII w. – spowodował, iż Polska formalnie zniknęła z mapy Europy, a jej porządek prawny uległ likwidacji. Konsekwencją

---

<sup>312</sup> M. Załucki, *Wydziedziczenie...* op. cit., s. 71

<sup>313</sup> *Ibidem*

<sup>314</sup> Por. J. Bardach (w:) J. Bardach, B. Leśnodorski, M. Pietrzak, *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 2001, s. 146-147

<sup>315</sup> M. Mięka, *Krakowskie studia z historii państwa i prawa*. tom 3, Kraków 2010, s. 132

<sup>316</sup> *Ibidem*, s. 134

<sup>317</sup> M. Załucki, *Wydziedziczenie...* op. cit., s. 72

<sup>318</sup> Z. Holda, *Prawa człowieka zarys wykładu*, Warszawa 2014, s. 25

rozbiorów, obszary wcielone do Prus - do czasu wejścia w życie niemieckiego kodeksu cywilnego (BGB) – podlegały przepisom Landrecht'u wschodniopruskiego z 1721 r. Po przyłączeniu ziem drugiego i trzeciego zaboru, usankcjonowano moc prawną Powszechnego Prawa Krajowego (PPK), zwanego Landrechtem pruskim z 1794 r.<sup>319</sup>. Na ziemiach zaboru austriackiego wprowadzono przepisy austriackiego prawa cywilnego, na terenach centralnych i wschodnich (Królestwo Polskie) – obowiązywały przepisy Kodeksu Napoleona, a następnie Kodeksu Cywilnego Królestwa Polskiego z 1825 r.<sup>320</sup>, zaś na ziemiach wschodnich – tom X Zводу Praw Cesarstwa Rosyjskiego z 1832 r.<sup>321</sup>. W praktyce, okres zaborów spowodował, iż na ziemiach polskich przez cały XIX i na początku XX w., aż do wejścia w życie zunifikowanego prawa spadkowego z 1946 r., w dziedzinie prawa spadkowego i całego prawa cywilnego obowiązywały kodyfikacje państw zaborczych<sup>322</sup>.

W zakresie prawa spadkowego, przepisy państw zaborczych przyznawały spadkodawcy dużą swobodę testowania, szczególnie w zaborze rosyjskim, gdzie – w oparciu o ukaz carski z 18 listopada 1839 r., testator mógł swobodnie i bez ograniczeń rozporządzać swoim majątkiem, z wyjątkiem dóbr rodowych przysługujących wyłącznie najbliższej rodzinie spadkodawcy. Prawo carskie nie dopuszczało możliwości przekazania majątku rodzinnego osobie spoza najbliższego kręgu<sup>323</sup>.

Aktem zastępującym ustawodawstwo zaborców był wprowadzony dopiero po II wojnie światowej dekret z 8 października 1946 r., będący przejawem dążenia do zunifikowania prawa spadkowego w Polsce Ludowej<sup>324</sup>. Dekret w swoich rozwiązaniach prawnych - poświęconych ochronie najbliższej rodziny - wprowadzał instytucję zachowku, wzorując się na rozwiązaniach funkcjonujących w austriackim (ABGB) i niemieckim kodeksie cywilnym (BGB)<sup>325</sup>.

W świetle postanowień dekretu, spadkobiercami ustawowymi byli zstępni spadkodawcy, jego małżonek oraz rodzice. Dekret - po raz pierwszy - wprowadził do polskiego prawodawstwa instrument wydziedziczenia, czyli możliwość pozbawienia przysługującego prawa do zachowku.

---

<sup>319</sup> S. Płaza, *Historia prawa w Polsce na tle porównawczym*, cz. 2, Kraków 1994, s. 49

<sup>320</sup> A. Korobowicz, W. Witkowski, *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 2003, s. 292

<sup>321</sup> Por. A. Bobkowski, *Zwyczaje spadkowe włościan w czterech województwach kresowych*, [w:] *Zwyczaje spadkowe włościan w Polsce*, cz. 4, Warszawa 1929, s. 213

<sup>322</sup> M. Szewczak-Daniel, *Ochrona praw dziedziców koniecznych na ziemiach polskich w XIX i XX w.*, Lublin 2016, s. 894

<sup>323</sup> M. Załucki, *Wydziedziczenie w prawie...* op. cit., Warszawa 2010, s. 76

<sup>324</sup> Dekret Krajowej Rady Narodowej z dnia 8 października 1946 r. – Prawo spadkowe (Dz.U. z 1946 r., nr 60, poz. 328)

<sup>325</sup> A. Moszyńska, *Prawo spadkowe w Polsce w latach 1918–1964 – główne postulaty badawcze*, „Z dziejów Prawa” 2014, t. 7 (15), s. 250–251.

Spadkodawca uprawniony był do zastosowania powyższego mechanizmu tylko w sytuacjach wystąpienia ustawowo określonych przesłanek, takich jak: dopuszczenie się zbrodni lub uporczywego prowadzenia niemoralnego życia wbrew woli spadkodawcy; dopuszczenie się względem spadkodawcy lub najbliższej mu osoby umyślnego przestępstwa przeciwko zdrowiu lub wolności albo rażącej obrazy czci; złośliwego lub uporczywego niedopełniania względem spadkodawcy ciężących na nim obowiązków utrzymania lub innych obowiązków rodzinnych<sup>326</sup>. Poza wymienionym katalogiem czynników, spadkodawca mógł wydziedziczyć małżonka również w następstwie jego działań, uzasadniających orzeczenie przez sąd rozvodu z jego winy<sup>327</sup>.

Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego instytucji wydziedziczenia należy uznać za bardzo racjonalne rozwiązanie, gwarantujące sprawiedliwość i pragmatyzm obowiązującego prawa. Spadkodawca przestał być skrępowany sztywnymi przepisami, bezwzględnie nakładającymi obowiązek przekazania swojego majątku osobom spokrewnionym i to niezależnie od ich zachowania i postępowania względem testatora. Wydziedziczenie zapewniało elementarne aspekty etyczności, pozbawiające udziału w spadku osoby, które swoim działaniem udowodniły, iż nie są tego godne. Sam katalog przesłanek - argumentujących wydziedziczenie – również należy uznać za logiczny. Ustawodawca precyzyjnie określił podstawy wykluczenia, wskazując za podstawę pozbawienia spadku zdarzenia i czynniki powszechnie uznawane za rażące i bezdyskusyjne świadczące o niemoralnej postawie względem spadkodawcy.

Obecnie obowiązujące przepisy prawa spadkowego w Polsce stoją na gruncie zasady swobody testowania. Każda osoba mająca zdolność testowania może - w drodze testamentu - dokonać rozporządzeń swoim majątkiem na wypadek śmierci<sup>328</sup>. Tym samym spadkodawca ma prawo do samodzielnego i niezależnego rozdysponowania własnych dóbr pomiędzy dowolne wybrane przez siebie podmioty, przyjmując za kryterium wyboru nie tylko korelacje rodzinne ale również zachowanie i postawę potencjalnych spadkobiorców względem samego testatora.

Poza formalną, nieskrępowaną swobodą testowania - umożliwiającą rozporządzanie majątkiem w sposób dowolny - testator podlega w praktyce dwóm barierom ograniczającym jego wolę. Pierwsze, wynikające z prawa zachowku oraz drugie, będące dążeniem polskiego ustawodawcy do utrzymania nieruchomości w rękach polskich obywateli<sup>329</sup>.

---

<sup>326</sup> Art. 146 §1 Dekretu prawo spadkowe

<sup>327</sup> Art. 146 §2 Dekretu prawo spadkowe

<sup>328</sup> Por. J. Gwiazdomorski, Prawo spadkowe, Warszawa 1959, s. 284

<sup>329</sup> Ustawa z dnia 24 marca 1920 r. o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców, Dz. U. 2004 r., nr 167, poz. 1758

W przypadku drugiego ograniczenia, jest ono konsekwencją przepisów ustawy o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców, wskazując iż każde nabycie przez cudzoziemców prawa własności lub użytkowania wieczystego nieruchomości podlega reglamentacji administracyjnoprawnej, wiążącej się z koniecznością uzyskania przez cudzoziemca zezwolenia ministra właściwego do spraw wewnętrznych. Nabyciem nieruchomości w rozumieniu ustawy jest nabycie prawa własności nieruchomości lub prawa użytkowania wieczystego, na podstawie każdego zdarzenia prawnego<sup>330</sup>. Przepisów ustawy nie stosuje się jednak w przypadku nabycia nieruchomości w drodze dziedziczenia lub zapisu windykacyjnego przez osoby uprawnione w wyniku dziedziczenia ustawowego. Jeżeli prawo ojczyście spadkodawcy nie przewiduje dziedziczenia ustawowego, w tym zakresie stosuje się prawo polskie. Jeżeli cudzoziemiec, który nabył wchodzącą w skład spadku nieruchomość na podstawie testamentu i nie uzyska zezwolenia ministra właściwego do spraw wewnętrznych na podstawie wniosku złożonego w ciągu dwóch lat od dnia otwarcia spadku, prawo własności nieruchomości lub prawo użytkowania wieczystego nabywają osoby, które byłyby powołane do spadku z ustawy<sup>331</sup>.

W oparciu o przytoczone przepisy, skala potencjalnych ograniczeń wpływających na ewentualne reglamentacje po stronie spadkodawcy nie będzie znacząca, gdyż w praktyce dotyczy osób spoza kręgu spadkobierców ustawowych, jednocześnie nie będących obywatelami polskimi. Z punktu widzenia wielkości skali, mamy do czynienia z niewielkim odsetkiem, jednak z perspektywy osób znajdujących się w konkretnej sytuacji (wynikającej z braku korelacji rodzinnych i posiadania polskiego obywatelstwa) natrafiamy na utrudnienia administracyjnoprawne związanymi z koniecznością uzyskania zezwolenia, stanowiącego barierę ograniczającą wolę spadkodawcy względem osoby, z którą była w bliskich relacjach i której zdecydowała się przekazać część swojego dobytku.

Ze względu na efekt skali i prawdopodobieństwo wystąpienia zdarzenia, zachówek stanowi znacznie większe i powszechniejsze ograniczenie swobody testowania, gdyż dotyczy okoliczności pominięcia najbliższej rodziny przez spadkodawcę lub przekazania jej mniejszego udziału, niż wynikałoby to gdyby dziedziczenie nastąpiło w oparciu o przepisy ustawy, a nie rozporządzenie testamentowe.

Polski ustawodawca zdecydował się na potrzebę ochrony interesów najbliższej rodziny spadkodawcy poprzez wprowadzenie instytucji zachowku, argumentując iż naturalnym

---

<sup>330</sup> Art. 1 ustawy

<sup>331</sup> Art. 7 ustawy



pragnieniem osób najbliższych jest utrzymanie majątku zmarłego w rodzinie. Rozporządzenia spadkodawcy nie zawsze jednak wychodzą naprzeciw tym oczekiwaniom. Według P. Księżak, swoboda testowania oznacza również swobodę rozporządzania nierozsądnego, kapryśnego i niesprawiedliwego. Ustawodawca nie powinien zaakceptować wszystkich konsekwencji z tym związanych. Jak wskazuje autor, skoro odeszła osoba na której ciążyły pewne obowiązki wynikające z pozycji rodzinnej, prawo spadkowe powinno stworzyć mechanizmy pozwalające na ochronę rodziny w oparciu o pozostawiony majątek. Z tego powodu, w polskim prawodawstwie wprowadzono instrument, ograniczający swobodę testowania w taki sposób, aby najbliższa rodzina otrzymała określone korzyści niezależnie od woli spadkodawcy<sup>332</sup>.

W mojej ocenie, funkcjonująca w polskim porządku prawnym instytucja zachowku posiada zbyt szeroki zakres podmiotowy, przyznając uprawnienia nadmiernemu gronu osób, bez uwzględnienia potrzeb ekonomicznych czy kryteriów etycznych biorących pod uwagę postawę rodziny względem zmarłego. Zachowek znajduje racjonalne wytłumaczenie, jeśli uwzględnia małżonka, nieletnich lub chorych –trwale niezdolnych do pracy, - czyli osoby zależne za życia od spadkodawcy. Przyznanie prawa do zachowku wyłącznie w oparciu o kryterium pokrewieństwa jest dalece niewłaściwe, gdyż legitymuje sytuacje niemoralne, nieetyczne i niesprawiedliwe, w sytuacji gdy z żądaniem o zachowek występuje osoba spokrewniona, jednak „obca” mentalnie spadkodawcy.

### **1.3. Konstrukcje prawne ograniczające swobodę testowania**

#### **1.3.1. Ograniczenia ze względu na potrzebę ochrony osób bliskich**

Swoboda testowania jest prawem powszechnie obowiązującym we wszystkich państwach o największych skupiskach Polonii. Umożliwia spadkodawcy dokonywanie samodzielnego podziału posiadanego majątku według własnych preferencji. We wszystkich państwach - zamieszkałych przez największe skupiska Polaków - istnieje określony porządek dziedziczenia według którego ustawodawca określa zarówno krąg spadkobierców ustawowych, jak i kolejność ich dziedziczenia oraz wielkość udziału w spadku. Ustawowy podział dóbr następuje jednak wyłącznie w przypadku

---

<sup>332</sup> P. Księżak, Zachowek... op.cit., s. 23

braku skorzystania przez spadkodawcę z przysługującego mu prawa do rozporządzania własnym majątkiem.

Prawo do sporządzenia testamentu, umożliwia uniknięcie kolejności dziedziczenia wskazanej przez ustawodawcę – szczególnie, gdy sztywne reguły nieodpowiadają jego preferencjom. Spadkodawca uwzględniając więź uczuciową jaka łączy go z określonymi osobami oraz swoje zobowiązania względem nich, ma pełne prawo do wskazania preferowanych przez siebie spadkobiorców, przyznając im dobra w skali większej niż wynikałoby to z przepisów prawa spadkowego.

Prawo do swobodnego dysponowania posiadanymi składnikami majątkowymi oznacza pełną realizację intencji zmarłego, dążąc do maksymalizacji jego szczęścia. Swoboda testowania zwiększa bowiem motywację jednostki do aktywności życiowej, pomnażania majątku<sup>333</sup>, oszczędzania – promując akumulację kapitału i długoterminową produktywność. Spadkodawca najczęściej ma większą świadomości sposobu optymalnego podziału majątku pomiędzy członków rodziny lub osób mu bliskich. Wolność dysponowania majątkiem wpływa na relacje międzyludzkie, zachęcając do utrzymywania bliskich więzi i przyjaznej atmosfery.

Z drugiej jednak strony, niczym nieskrępowana swoboda testowania nie istnieje. Ustawodawca – we wszystkich analizowanych państwach – dostrzega zagrożenia mogące prowadzić do skutków niekorzystnie wpływających na stosunki rodzinne, naruszając cele społeczno-gospodarcze, do których dąży. Stąd też swoboda testowania nie jest niczym nieskrępowana.

Ograniczenia mają różną naturę. Wynikają potrzeby ochrony interesów osób najbliższych spadkodawcy, chęci ochrony całości lub części majątku wchodzącego w skład spadku, preferencjami ustawodawcy odnośnie do obywatelstwa potencjalnych spadkobiorców, czy w końcu wynikać z obowiązku fiskalnego i konieczności odpowiadzenia należnego podatku spadkowego pomniejszającego wartość nabywanych aktywów.

Jednym ze współcześnie obowiązujących ograniczeń ostatniej woli spadkodawcy jest dążenie ustawodawcy do ochrony najbliższych krewnych lub małżonka zmarłego. W systemach prawnych ogranicza się w różny sposób swobodę dokonywania rozrządzeń testamentowych, przyznając tym osobom skuteczne *mortis causa* prawa, bez względu na wolę testatora. Do tego celu służą różne

---

<sup>333</sup> M. Rzewuski, *Podpis spadkodawcy na testamencie własnoręcznym*, Warszawa 2014, s. 18

konstrukcje prawne. W jednych systemach prawnych jest to system zachowku, w innych rezerwa lub system alimentacyjny.

### 1.3.1.1. Zachowek

W oparciu o analizowane systemy prawne państw o największych skupiskach Polonii, dążenie do zabezpieczenia interesu osób najbliższych spadkodawcy w widoczny sposób ogranicza swobodę dokonywania rozrządzeń testamentowych, przyznając krewnym skuteczne *mortis causa*, bez względu na wolę testatora.

Ograniczenie swobody testowania jest konsekwencją zastosowania jednej z trzech konstrukcji prawnych. W jednych systemach prawnych, wola spadkodawcy ograniczona jest poprzez system zachowku, w innych poprzez zastosowanie rezerwy<sup>334</sup> lub funkcjonowanie systemu alimentacyjnego. Dokonywanie rozporządzeń testamentowych limitowane jest również poprzez funkcjonowanie podatku od spadków, pomniejszającego wartość aktywów nabywanych przez spadkobiorców, wpływając na sumę składników majątkowych przekazywanych przez testatora.

System zachowku – jako jeden ze sposobów ochrony bliskich spadkodawcy - jest szczególnie charakterystyczny dla regulacji germańskich<sup>335</sup>. Zachowek uważany jest za model pośredni pomiędzy systemem rezerwy, a całkowitą swobodą testowania<sup>336</sup>. Spadkodawca ma bowiem faktyczną możliwość rozdysponowania swojego majątku, zgodnie ze swoją wolą i bez ograniczeń prawnych narzucanych przez ustawodawcę<sup>337</sup>. W praktyce uprawniony jest do nieskrępowanego podziału masy spadkowej pomiędzy dowolne osoby - również te niespokrewnione. W systemie zachowku, to spadkodawca decyduje o losie swojego majątku<sup>338</sup>.

De facto ze względu na brak prawnych ograniczeń, pojawiają się wątpliwości, czy zachowek faktycznie jest formą ograniczenia swobody testowania. Wskazuje się, że zagwarantowanie osobom wierzytelności finansowej, bez prawa do wnoszenia roszczeń o udział w spadku - lub określonych jego składników, - nie powstrzymuje testatora w dowolnym rozporządzaniu swoim

---

<sup>334</sup> F. Zoll, S. Wójcik, Testament, Warszawa, 2006,

<sup>335</sup> M. Załucki, Wydziedziczenie...op.cit., s. 97

<sup>336</sup> A. Doliwa, Prawo spadkowe, Warszawa 2007, s. 118

<sup>337</sup> J. Biernat, Ochrona osób bliskich spadkodawcy w prawie spadkowym, Toruń 2002, s. 67

<sup>338</sup> O. Nowak, Zachowek, rezerwa i roszczenia alimentacyjne – jako instytucje prawne służą ochronie rodziny w perspektywie porównawczej, Lublin 2015, s. 69

majątkiem na wypadek śmierci<sup>339</sup>. Mając natomiast na uwadze fakt, iż majątek otrzymany przez spadkobiorcę nie pokrywa się w całości z majątkiem spadkodawcy, można zgodzić się z twierdzeniem przytaczanym przez J. Biernata, że system zachowku nie wywołuje sensu stricto prawnych ograniczeń w swobodzie testowania, ale wpływa w wymiarze ekonomicznym na proces dziedziczenia, pomniejszając dziedziczony majątek o kwotę należnego zachowku<sup>340</sup>.

Zachówek jest wierzytelnością pieniężną należną spadkobiercom ustawowym, którzy zostali pominięci przez testatora całkowicie lub uwzględnieni w testamencie, jednak w mniejszym stopniu niż gdyby wynikało to w przypadku dziedziczenia ustawowego. W takiej sytuacji, osobom najbliższym spadkodawcy przysługuje ochrona prawa, ponieważ „*pozbawieni korzyści ze spadku mocą rozporządzenia ostatniej woli spadkobiercy ustawowi (...) mają ustawowo zastrzeżone prawo domagania się od spadkobierców zapłaty określonej sumy pieniężnej, która stanowi ułamkowe odzwierciedlenie ich potencjalnego udziału w spadku, tj. takiego który odziedziczyliby, gdyby zostali powołani do spadku na podstawie ustawy*”<sup>341</sup>.

Spadkodawcy ustawowy nie mają uprawnień do skutecznego zawnioskowania o otrzymanie części spadku lub określonych rzeczy wchodzących w skład spadku, nawet jeśli mają one dla nich silne znaczenie emocjonalne, czy sentymentalne. Jest to konsekwencją charakteru zachowku, który nie jest fizycznym spadkiem tylko rekompensatą z tytułu wykluczenia z kręgu spadkobiorców dokonanego przez członka ich najbliższej rodziny<sup>342</sup>. Należy zgodzić się ze stwierdzeniem M. Ułamek, że zachówek jest zastępczą formą dziedziczenia, która zapewnia osobom bliskim spadkodawcy pewne korzyści związane ze spadkobranie<sup>343</sup>. Idea zachowku opiera się na założeniu, że osoby najbliższe spadkodawcy mają prawo do pewnej wartości spadku, ale nie mogą domagać się uczestnictwa w dziedziczeniu<sup>344</sup>. Prawo do zachowku nie jest nabywane w drodze spadku, ponieważ wymagany jest dodatkowy "impuls" w postaci wystąpienia z roszczeniem o zachówek. Więź pomiędzy spadkiem a zachowkiem zostaje "rozerwana". To z woli spadkodawcy osoby uprawnione do zachowku nie zostały powołane do spadku. Nie jest to więc prawo majątkowe nabyte w "drodze spadku", jakkolwiek śmierć spadkodawcy uruchamia możliwość wystąpienia ze stosownym uprawnieniem<sup>345</sup>. Jeżeli zatem *osoba uprawniona do zachowku nie jest*

---

<sup>339</sup> J. Biernat, *Ochrona...* op.cit., s. 67

<sup>340</sup> Ibidem

<sup>341</sup> M. Załucki, *Wydziedziczenie...* op.cit., s. 173

<sup>342</sup> Wyr. NSA z 24 II 1999, III SA 7642/98, ONSA 2001 1 poz. 2

<sup>343</sup> Por. M. Ułamek, *Wysokość zachowku w polskim prawie spadkowym*, Warszawa 2011, s. 79

<sup>344</sup> M. Załucki, *Wydziedziczenie...* op.cit., s. 164

<sup>345</sup> FPS 2/00 Uchwała składu Siedmiu Sędziów NSA, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/4DE9F039F6>

*powołana do dziedziczenia, ponieważ spadkodawca ustanowił innych spadkobierców, ma ona względem tych spadkobierców w zasadzie tylko wierzytelność /roszczenie/ o zapłatę odpowiedniej kwoty pieniężnej; nie staje się natomiast spadkobiercą wbrew woli spadkodawcy<sup>346</sup>.*

Wzorcowym przykładem funkcjonowania zachowku jest model obowiązujący w prawie niemieckim. W oparciu o niemiecki kodeks cywilny z 1898 r (Bürgerliches Gesetzbuch) § 2303, jeżeli potomek spadkodawcy zostanie rozporządzeniem na wypadek śmierci wykluczony od dziedziczenia, może on żądać od spadkobiercy zachowku. Zachowek stanowi połowę wartości ustawowej części spadkowej. To samo prawo przysługuje rodzicom i małżonkowi spadkodawcy, gdy rozporządzeniem na wypadek śmierci wykluczono ich od dziedziczenia<sup>347</sup>. Powyższe przepisy są przejawem funkcjonującej w tamtym systemie wzajemnej odpowiedzialności członków rodziny oraz dowodem na konieczność utrzymania solidarności rodzinnej i międzypokoleniowej<sup>348</sup>.

Pominięci spadkodawcy uzyskują prawo do wniesienia roszczenia pieniężnego względem masy spadkowej. Mają ustawowo zagwarantowane uprawnienie domagania się wyegzekwowania od rzeczywistych spadkobierców przekazania im określonej kwoty finansowej, stanowiącej ułamkowe odzwierciedlenie ich potencjalnego udziału w spadku tzn. takiego udziału, który przysługiwałby im gdyby dziedziczyli w oparciu o ustawę<sup>349</sup>. Członek najbliższej rodziny, którego udział w spadku – w oparciu o rozporządzenia testamentowe – został zmniejszony (w porównaniu do udziału, który wynikałby z ustawy) lub też został całkowicie pominięty w testamencie jest uprawniony do zachowku. Roszczenie o zachowek należy skierować do spadkobierców testamentowych. Wysokość zachowku uzależniona jest od wartości spadku, dlatego jeżeli uprawniony do zachowku nie jest spadkobiercą, na jego wniosek spadkobierca powinien udzielić wyjaśnień co do stanu spadku. Uprawniony do zachowku może żądać uczestnictwa przy sporządzeniu spisu przedmiotów spadku, który według § 260 należy mu przedstawić do wglądu. Może także zażądać, aby spis sporządził właściwy urzędnik lub notariusz<sup>350</sup>. Roszczenie o zachowek powstaje z chwilą otwarcia spadku. Jest roszczeniem

---

<sup>346</sup> Por. J. Piątkowski, Prawo spadkowe zarys wykładu, Warszawa 1973, s. 261

<sup>347</sup> § 2303 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), 18.03.1898 r

<sup>348</sup> Zeitschrift für das Gesamte Familienrecht, BVerfG, 19.04.2005 - 1 BvR 1644/00; 1 BvR 188/03  
[http://www.judicialis.de/Bundesverfassungsgericht/1-BvR-188-03/Beschluss\\_19.04.2005\\_1.html](http://www.judicialis.de/Bundesverfassungsgericht/1-BvR-188-03/Beschluss_19.04.2005_1.html)

M. Załucki, Przyszłość zachowku...op.cit., s. 550

<sup>349</sup> B. Dauner-Lieb, Pflichtteilsrecht und Pflichtteilsentziehung auf dem Prüfstand, Euskirchen 2001, s.79

<sup>350</sup> § 2314 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), 18.03.1898 r

podlegającym dziedziczeniu, które można przenieść<sup>351</sup>. Uprawniony nie odpowiada za długi spadkowe, sam jednak jest wierzycielem<sup>352</sup>.

Spadkodawca może również uprawnionego o zachówek wydziedziczyć, wówczas pozbawia go prawa do zachowku. Kryteria uprawniające do wydziedziczenia dotyczą ściśle określonego katalogu zachowań. Należą do nich sytuacje, gdy członek najbliższej rodziny nastaje na życie spadkodawcy, jego małżonka lub innego potomka spadkodawcy; dopuszcza się rozmyślnego uszkodzenia ciała spadkodawcy albo jego małżonka; dopuszcza się zbrodni lub ciężkiego rozmyślnego występku względem spadkodawcy lub jego małżonka; narusza złośliwie ciążyący na nim z mocy ustawy obowiązek utrzymania spadkodawcy lub prowadzi zdeprawowany lub niemoralny tryb życia wbrew woli spadkodawcy<sup>353</sup>. Innym czynnikiem eliminującym możliwość dochodzenia zachowku jest sytuacja kiedy małżonek dopuszcza się przewinienia, na podstawie którego spadkodawca wedle § 1565<sup>354</sup> oraz §1568<sup>355</sup> uprawniony byłby wnieść skargę o rozwód.

Zachówek jest więc jedną z form wpływających na swobodę testowania. Ocena zachowku jako instytucji zależy od przyjętych preferencji, a w szczególności od tego czy pierwszeństwo nadajemy swobodzie testowania, czy też prymat wie dzie ochrona majątkowa najbliższej rodziny. Jak wskazuje O. Nowak, do pozytywnych cech zachowku należy zaliczyć szeroką swobodę testowania, która właściwie jest nieskrepowana poza ograniczeniami ekonomiczno-finansowymi ponoszonymi przez spadkobiorcę testamentowego<sup>356</sup>. W praktyce, ten aspekt zachowku należy uznać za bardzo korzystny dla osób z kręgu najbliższej rodziny. Otrzymują najbardziej płynny środek płatniczy jakim jest pieniądź. Za uzyskaną kwotę mogą nabyć dowolnie dobra i towary, dokonać wybranych inwestycji lub też przeznaczyć pozyskane środki na oszczędności – wszystko zgodnie ze swoimi preferencjami. Nie muszą zatem troszczyć się o spieniężenie spadku czy jego utrzymanie. Oczywiście wadą zachowku jest brak prawa do otrzymania konkretnych przedmiotów, szczególnie gdy mają one bardzo duże znaczenie sentymentalne.

---

<sup>351</sup> § 2317 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), 18.03.1898 r

<sup>352</sup> Por. K. Agel, Das Pflichtteilrecht, München 2001, s. 7

<sup>353</sup> § 2333 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), 18.03.1898 r

<sup>354</sup> Małżonek może wnieść o rozwód, jeżeli drugi małżonek dopuści się cudzołóstwa lub przestępstwa z §171, 175 ustawy karnej.

<sup>355</sup> Małżonek może wnieść o rozwód, jeżeli drugi małżonek przez ciężkie naruszenie obowiązków, które małżeństwo nakłada, albo przez niecne lub niemoralne zachowanie, stał się winnym tak poważnego zachwiania stosunku małżeńskiego, że od małżonka nie można wymagać, by dalej pozostawał w małżeństwie. Za ciężkie naruszenie obowiązków uważa się także ciężką zniewagę.

<sup>356</sup> O. Nowak, Zachówek...op.cit., s. 70

W doktrynie przyjmuje się, że zachówek jest jedną z najmniej ingerencyjnych form ograniczenia swobody testowania<sup>357</sup>. Uważam jednak takie stwierdzenie za niesłuszne. Brak teoretycznych ograniczeń w sposobie dysponowania majątkiem przez spadkodawcę nie przesądza o braku barier dla samych spadkobiorców. To na nich spada obowiązek uregulowania zobowiązań sięgających często połowy wartości otrzymanego spadku. Niejednokrotnie zmuszeni się do zapłaty podatku od spadku. Wszystkie te obciążenia należy pokryć w gotówce, w z góry określonym terminie pod rygorem odsetek i potencjalnej egzekucji. Dlatego swoboda testowania tak bardzo korzystna dla spadkodawcy może okazać się kosztowna dla spadkobiorcy, który w przypadku braku własnych środków finansowych może być zmuszony do zaciągnięcia kredytu lub sprzedania nabytego spadku. W obu przypadkach ciężko uznać taką okoliczność za intratną.

Do zalet zachowku należy niewątpliwie zaliczyć możliwość utrzymania majątku w całości, bez konieczności dokonywania podziałów. Szczególnie w przypadku przedsiębiorstw czy gospodarstw rolnych, które przekazane jednej osobie pozostaną w jej gestii bez potrzeby dzielenia na mniejsze, często karłowate gospodarstwa rolne lub na mikroprzedsiębiorstwa, które podzielone mogłyby stracić na wartości lub na znaczeniu.

System zachowku obarczony jest także bezspornymi wadami. Poza wymienionymi wcześniej, innym najczęściej przytaczanym mankamentem jest słaba ochrona członków najbliższej rodziny<sup>358</sup>. Wynika to z konieczności dochodzenia swoich praw na drodze procesu cywilnego<sup>359</sup>, w którym korzystny wyrok nie gwarantuje wykonania przez spadkobiorcę postanowienia sądu i w konsekwencji wypłaty należnej kwoty. Droga sądowa może prowadzić do pokrzywdzenia słabszych, starszych, niezamożnych, bezradnych i niezapobiegliwych, którzy ze względów finansowych mogą nie pozwolić sobie na proces lub takich, którzy drogę sądową uznają za umniejszającą ich godności<sup>360</sup>.

Osoby uprawnione do zachowku mogą mieć również trudności z oszacowaniem wartości spadku, determinującej sumę należnego roszczenia względem spadkobiorcy. Wynika to przede wszystkim z braku precyzyjnych danych na temat przekazanego majątku. Obliczenie wartości zachowku może być również problematyczne ze względu na ograniczenia związane z

---

<sup>357</sup> P. Książak, *Zachówek...* op.cit., s. 32

<sup>358</sup> J. Biernat, *Ochrona...* op.cit., s. 74

<sup>359</sup> Por. M. Pogonowski, *Roszczenie z tytułu zachowku i jego realizacja*, Warszawa 2008, s. 857

<sup>360</sup> Por. M.A. Zachariasiewicz, *Zachówek czy rezerwa? Głos w dyskusji nad potrzebami i kierunkami zmian polskiego prawa spadkowego*, Warszawa 2006, s. 198

prawidłowym wyliczeniem wartości masy spadkowej, w przypadku niedoboru informacji na temat jakie wierzytelności wchodzi w skład spadku<sup>361</sup>. Wymagałoby to dużego zaangażowania po stronie uprawnionego, konieczności uzyskania spisu z inwentarza i potwierdzenia jego poprawności. W przeciwnym razie zaniżona wartość spadku będzie skutkować zbyt niską wartością zachowku.

Oceniając celowość zachowku – uwzględniając zarówno zalety i wady tego instrumentu - wydaje się, że powyższa ochrona, nie ma merytorycznego uzasadnienia dla wszystkich spadkodawców. Zasadność zachowku ma sens, gdy dotyczy małżonka, nieletnich lub chorych – będących trwale niezdolnych do pracy. To właśnie te osoby będąc silnie uzależnione od majątku spadkowego lub też czynnie przyczyniając się do jego powstania nie powinny – w wyniku śmierci spadkodawcy - pozostać pozbawione korzyści wynikających ze zgromadzonego majątku. Dodatkowo, wykorzystanie kryterium pokrewieństwa jako jedynej przesłanki ustalenia kręgu osób uprawnionych do zachowku jest wysoce niepoprawne. W oparciu o obecnie funkcjonujące rozwiązania, z żądaniem o zachówek może wstąpić osoba formalnie należąca do rodziny, która jednak przez wiele lat nie utrzymywała żadnego kontaktu ze spadkodawcą.

Odmienne od powyższego pogląd przedstawiła Komisja Kodyfikacyjnej Prawa Cywilnego, proponująca aby zasadność ubiegania się o zachówek była uzależniona od niedostatku uprawnionego<sup>362</sup>. Zaakceptowanie takiego rozwiązania oznaczałoby możliwość dochodzenia zachowku wyłącznie przez osoby, które samodzielnie nie są w stanie zaspokoić swoich usprawiedliwionych potrzeb. Niedostatek oznaczałby sytuację, gdy uprawniony we własnym zakresie nie ma szans aby zaspokoić w całości lub w części swoich fundamentalnych, ograniczonych do minimum i jak najbardziej uzasadnionych potrzeb. Jak wskazuje uzasadnienie tej propozycji, ważne jest wyjaśnienie, że niemożność zaspokojenia przez uprawnionego wszystkich jego usprawiedliwionych potrzeb nie jest automatycznie tożsama z położeniem oznaczającym niedostatek. Stan niedostatku występuje dopiero wówczas, gdy brak jest szansy zaspokojenia potrzeb niezbędnych, a nie wszystkie potrzeby usprawiedliwione są potrzebami niezbędnymi<sup>363</sup>.

Propozycja Komisji Kodyfikacji Prawa Cywilnego, uzależniająca możliwość ubiegania się o zachówek wyłącznie w oparciu o trudną sytuację materialną, nie jest w mojej opinii pożądanym

---

<sup>361</sup> Ibidem, s. 198

<sup>362</sup> M. Pazdan, Wybrane projektowane zmiany w prawie spadkowym, s. 14, wersja internetowa: <http://rejent.com.pl/plik/sysPlikNew/2455>.

<sup>363</sup> Por. W. Stojanowska, [w:] System prawa prywatnego. Prawo rodzinne i opiekuńcze, t. 11, red. T. Smoczyński, Warszawa 2014, § 45.



kierunkiem zmian. Przyjmując opisane rozwiązanie, nastąpiłoby automatyczne wykluczenie z kręgu osób uprawnionych, tych podmiotów, które ze względu na swoje przemyślane i racjonalne życie zapewniły sobie pozycję materialną, gwarantującą utrzymanie powyżej minimum egzystencjonalnego. Niezależnie od posiadania środków materialnych lub perspektyw na zachowanie pozycji gwarantującej uniknięcie niedostatku, śmierć spadkodawcy wywoła u nich obniżenie stopy życiowej. Z tego powodu, tak długo jak powyższe osoby – szczególnie małżonek, ponieważ kwestia dzieci i osób chorych nie powinna budzić wątpliwości co do dużego prawdopodobieństwa wystąpienia w ich przypadku niedostatku – tak jednak małżonek nie powinien być wykluczony z kręgu osób uprawnionych o zachówek z automatu, tylko dlatego, że jego pozycja materialna nie jest uznawana za stan niedostatku.

### 1.3.1.2. Rezerwa

Drugim rodzajem instrumentu prawnego - służącym zabezpieczeniu interesu najbliższej rodziny - jest system rezerwy. System rezerwy jest obecnie najbardziej rozpowszechnioną formą zabezpieczenia spadkobiorców na świecie<sup>364</sup>. Jako rozwiązanie, stosowane jest przede wszystkim w państwach romańskich, w tym między innymi we: Francji, Szwajcarii, Włoszech oraz Portugalii<sup>365</sup>. Charakter rozwiązań użytych w systemie rezerwy znacząco różni się od metod zastosowanych w systemie zachowku. W odróżnieniu od zachowku, w przypadku rezerwy nie ma najmniejszych wątpliwości, że stanowi ona prawną barierę w swobodzie testowania spadkodawcy. Ustawodawca umożliwia testatorowi decydowanie o swoim majątku na wypadek śmierci w znacznie bardziej ograniczonym zakresie niż ma to miejsce w przypadku zachowku. Spadek dzielony jest bowiem na dwie części: rozrządzalną i nierozrządzaną<sup>366</sup>. Pierwsza z nich, może być swobodnie rozdysponowana przez spadkodawcę, pomiędzy dowolnie wybrane osoby według jego uznania, gdyż ta część spadku nie podlega żadnym formalnym ograniczeniom prawnym. Odmiennie reguły mają zastosowanie w przypadku drugiej części spadku. Ta część spadku nie podlega decyzjom spadkodawcy, gdyż jej podział - pomiędzy poszczególnych spadkobiorców - determinują przepisy ustawy, a nie wola testatora<sup>367</sup>. Jak słusznie wskazuje B. Kordasiewicz,

---

<sup>364</sup> M. Załucki, *Wydzielniczenie...* op.cit., s.209

<sup>365</sup> *Ibidem*, s.210

<sup>366</sup> P. Księżak, *Zachówek...* op.cit., s. 30

<sup>367</sup> *Ibidem*

termin „system rezerwy spadkowej” adekwatnie odzwierciedla znaczenie tego pojęcia, jako dokonanie przez ustawodawcę rezerwacji określonej części majątku na rzecz osób, określanych mianem spadkobierców koniecznych<sup>368</sup>. Osoby uprawnione dochodzą zatem do dziedziczenia bez względu na wolę wyrażoną przez spadkodawcę. Do wyjątków zaliczane są sytuacje gdyby doszło do wydziedziczenia i to pod warunkiem, że dany system prawny przewiduje taką ewentualność<sup>369</sup>.

Wzorcowym modelem ustawodawstwa stosującego instytucję rezerwy jest Szwajcaria. Państwa, w której spadek dzieli się na dwie części. W oparciu o szwajcarską doktrynę, głównym celem przyjętych rozwiązań jest zabezpieczenie majątkowo członków rodziny na wypadek śmierci osób należących do najbliższego kręgu<sup>370</sup>. Rodzina jako wspólnota ma względem siebie określone powinności, a w konsekwencji śmierci jednego z członków następuje ich całkowite wstrzymanie, które może w istotny sposób naruszyć panujące relacje<sup>371</sup>. Z tego powodu, w celach dalszej egzystencji, spadkobiercom koniecznym przysługują uprawnienia mortis causa<sup>372</sup>. *Stąd według szwajcarskiego kodeksu cywilnego z 1907 r (ZGB) swobodne dysponowanie majątkiem przez testament dotyczy tylko tej części spadku, która nie przypada w naturze wskazanym w ustawie osobom. Jako uprawnienie członków najbliższej rodziny rezerwa jest więc tą częścią spadku, której spadkodawca – co do zasady – nie może pozbawić danego spadkobiorcy. Oznacza to, iż pewne części ustawowych udziałów spadkowych uprawnionych z rezerwy są nienaruszalne, a ich pozbawienie może nastąpić tylko przy spełnieniu przesłanek wydziedziczenia*<sup>373</sup>.

Jak wynika z przytoczonego stwierdzenia, w przypadku rezerwy, rozmiar ingerencji ustawodawcy w zakres swobody testowania jest ogromny. Potwierdza to również B. Kordasiewicz. Autor definiuje bowiem rezerwę jako system mogący wzruszyć prawnorzeczowe skutki dokonanej darowizny, nawet w sytuacji kiedy przekazanie majątku miało miejsce wiele lat przed otwarciem spadku<sup>374</sup>. Intencją takiego rozwiązania jest dążenie do zagwarantowania respektowania praw członków rodziny do należącej im własności.

Tak istotna ingerencja ustawodawcy w swobodę testowania jest bardzo niekorzystna i całkowicie bezzasadna. W istocie, idea rezerwy całkowicie pomija aspekt jakości relacji

---

<sup>368</sup> Por B. Kordasiewicz [w:], System prawa prywatnego, Prawo cywilne – część ogólna. Tom 2, red. Z. Radwański, Warszawa 2008, s. 831

<sup>369</sup> M. Załucki, Przyszłość zachowku...op.cit., s. 545-546

<sup>370</sup> Ibidem, s. 546

<sup>371</sup> Por. E. Stadler, Die Enterbung im Schweiz, Zürich 1910, s. 40

<sup>372</sup> Por. G. Ryffel, Repetitorium des schweizerischen Erbrecht, Zürich 2004, s.10-19

<sup>373</sup> M. Załucki, Przyszłość zachowku...op.cit., s. 546

<sup>374</sup> Por B. Kordasiewicz [w:], System...op. cit., s. 831

międzyludzkich, ograniczając się wyłącznie do formalnych powiązań rodzinnych. Mechanizm podziału majątku preferuje najbliższą rodzinę, niezależnie od tego jaki ma ona stosunek do spadkodawcy. Brakuje całkowicie wymiaru motywacyjnego, zachęcającego do poprawnych relacji z krewnym. W systemie rezerwy, niezależnie od postępowania i postawy i tak udział w podziale majątku przysługuje z mocy prawa.

Nienaruszalność rezerwy, oznacza brak możliwości pominięcia osób uprawnionych. Jedynymi przesłankami mogą być wyłącznie czynniki uprawniające do wydziedziczenia, niegodności dziedziczenia lub zrzeczenia się dziedziczenia<sup>375</sup>. Wielkość należnego udziału – w części rozrządanej - uzależniony jest od grupy i ilości spadkobierców koniecznych, a przekraczające je rozrządzenia spadkodawcy ulegają pomniejszeniu<sup>376</sup>.

Jedyną dostrzegalną zaletą rezerwy jest wysoki stopień ochrony rodziny, znacznie większy niż w przypadku zachowku. Spadkobiercy testamentowi wspólnie ze spadkobiercami koniecznymi wstępują w ogół przysługujących praw z mocy samego prawa. Ograniczenia wynikające z systemu zachowku, gdzie pominięty członek rodziny nie jest formalnie spadkobiorcą, jak również nie przysługują mu żadne dobra materialne poza określoną kwotą pieniężną, nie mają zastosowania w systemie rezerwy. Równość wszystkich stron nie wywołuje trudności z wyegzekwowaniem przysługujących praw - jak to ma miejsce w przypadku zachowku i ewentualnych komplikacji z otrzymaniem należnej kwoty finansowej.

Lista minusów jest jednak znacznie szersza. Czy wymagany jest aż tak duży stopień ochrony rodziny? Czy wysoki formalizm zabezpieczeń jest aż tak bardzo potrzeby? W systemie rezerwy, ustawodawca zminimalizował znacząco swobodę testowania spadkodawcy, sprowadzając go w praktyce do bezmyślnej jednostki, pozbawionej rozsądku i świadomości potrzeb rodziny. To jednak spadkodawca najlepiej zna kondycję i problemy swojej rodziny, mogąc odpowiednio podzielić swój majątek na wypadek śmierci. Możliwość dysponowania częścią rozrządzalną nie zacierają negatywnego wpływu rezerwy, gdyż sztuczne podziały jakie wywołuje, nie mają związku z faktycznymi potrzebami rodziny i preferencjami spadkodawcy.

Poza znaczącym ograniczeniem swobody testowania, system rezerwy wywołuje dodatkowo powikłania związane z podziałem nabytych przedmiotów spadku - zarówno spadkobierców koniecznych, jak również testamentowych. Spadkobiercy w jednakowym stopniu nabywają prawa do poszczególnych przedmiotów wchodzących w skład spadku. Nie ma zatem wskazania, które

---

<sup>375</sup> M. Załucki, Wydziedziczenie...op.cit., s.212

<sup>376</sup> Por. J. Rezmer, Zakres związanej z zachowkiem odpowiedzialności spadkobiercy, Toruń 2002, s. 10-11

dobra przypadają konkretnym osobom. Oznacza to istotne komplikacje w kwestii dziedziczenia. Stąd też wskazuje się, że „poprawne ustawowe unormowanie praw spadkobierców koniecznych w oparciu o system rezerwy jest zadaniem, które prawie że można porównać do kwadratury koła”<sup>377</sup>.

Kolejną wadą systemu rezerwy jest jego duża skłonność do wywoływania konfliktów i sporów pomiędzy spadkobiercami testamentowymi i koniecznymi. Głównym źródłem niesnasek będzie podział odziedziczonych dóbr. Działanie poza sferą emocji nie będzie możliwe. W praktyce – częste konflikty - mogą prowadzić do pogorszenia stanu spadku i w konsekwencji do spadku jego wartości. Trudności w komunikowaniu się i wypracowaniu wspólnego stanowiska będzie utrudniać zarządzanie majątkiem będącego przecież przedmiotem współwłasności wszystkich spadkobierców<sup>378</sup>.

Dodatkowym czynnikiem wpływającym na pogorszenie jakości masy spadkowej będą podziały majątku dokonywane przez spadkobierców. W systemie rezerwy, segmentacja spadku jest czynnością naturalną i często konieczną. Brak swobody testowania powoduje, że przedsiębiorstwo będące przedmiotem spadku nie będzie przekazane osobie mającej kompetencje i wiedzę związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej, tylko podzielone pomiędzy wszystkie uprawnione osoby. W najgorszym scenariuszu, taka sytuacja doprowadzi do spadku wartości, bankructwa i w konsekwencji zmarnowania majątku.

Mnogość wad, które dostrzegam powoduje, że system rezerwy bardzo wadliwie rozwiązuje największy dylemat prawa spadkowego jakim jest znalezienie kompromisu pomiędzy swobodą testowania, a ochroną materialną najbliższych spadkodawcy<sup>379</sup>. Na pytanie czy wyższość należy przyznać ostatniej woli czy też zabezpieczeniu rodziny - w oparciu o przykład rezerwy skłaniam się w stronę przyznania pierwszeństwa swobodzie rozporządzania.

Podsumowując system rezerwy, należy uznać go za wyjątkowo niepraktyczny. Krąg osób uprawnionych do obowiązkowej części spadku powinien zostać ograniczony do małżonka, nieletnich oraz ewentualnie niezdolnych do pracy pełnoletnich dzieci. Zgadza się z poglądem, iż należy chronić główne wartości jakimi jest rodzina - i w tym znaczeniu rola prawa spadkowego jako narzędzia jest kluczowa - jednak spójność rodziny nie powinny zapewniać ustawowe podziały

---

<sup>377</sup> Por. J. Gwiazdomorski, *Rezerwa czy zachówek*, Warszawa 1959, s. 9

<sup>378</sup> O. Nowak, *Zachówek...* op.cit., s. 76

<sup>379</sup> Powyższy dylemat został wskazany przez M. Załucki w *Uniform European inheritance law, myth, dream or reality of the future*, Krakow 2015, s. 49

tylko wzajemne relacje, przekładające się na chęć testatora do przekazania swojego majątku najbliższemu.

### 1.3.1.3. System alimentacyjny

Całkowicie odmienny od systemu zachowku i rezerwy jest system anglosaski. Najlepszą ilustracją funkcjonowania tego rozwiązania jest ustawodawstwo angielskie, działające w oparciu o przepisy ustawy Inheritance (Provision for Family and Dependants) Act z 1975 r.,<sup>380</sup>

Charakter prerogatywy wynikającej z powyższego aktu polega na możliwości dokonania przez sąd zmian w dyspozycjach dokonanych przez spadkodawcę. W praktyce, oznacza to prawo do ingerencji w losy majątku spadkowego i dokonania innego podziału niż wynika to z rozporządzeń testamentowych lub/i dziedziczenia ustawowego. Osoba uprawniona do wniesienia roszczenia może zwrócić się do sądu o zmianę jej zakresu dziedziczenia, poprzez wystosowanie tzw. family provisions. Tego typu uprawnienie jest przykładem ograniczonego, jednak bardzo istotnego mechanizmu wpływającego na ostatnią wolę spadkodawcy.<sup>381</sup>

Wniesienie wniosku - o dokonanie zmian w zakresie wielkości i wartości dokonanego podziału spadku - może nastąpić w przypadku jednoczesnego urzeczywistnienia się dwóch warunków. Pierwszy, osoba wnioskująca należy do kręgu osób uprawnionych oraz drugi, osoba nie została powołana do dziedziczenia w stopniu gwarantującym – w jej opinii - właściwe zaopatrzenie<sup>382</sup>. Roszczenie należy złożyć do sześciu miesięcy od daty, w której powzięto informację o stopniu powołania do spadku<sup>383</sup>.

---

<sup>380</sup> M. Załucki, *Przyszłość zachowku...* op.cit., s. 552

Rodział 63, Powers of court to order financial provision from deceased's estate. Ustawa opublikowana 12 listopada 1975 r. w Londynie przez Her Majesty's Stationery Office

<sup>381</sup> Part II 4. (1) ustawy Inheritance (Provision for Family and Dependants) Act wskazuje, iż określone kręgowi osób uprawnionych przysługuje prawo do zakwestionowania postanowień testamentowych lub porządku dziedziczenia ustawowego, w sytuacji w której uznają, iż właściwe dyspozycje nie zostały dokonane na ich rzecz. Mogą to uczynić poprzez zwrócenie się do sądu z wnioskiem o tzw. „family provisions”. W oparciu o ich wniosek, sąd może dokonać zmian w dystrybucji losów majątku spadkowego.

The Law Commission Consultation Paper No 191, Intestacy and family provision claim on death, London 2011, s.1 [http://www.lawcom.gov.uk/wp-content/uploads/2015/03/cp191\\_Intestacy\\_Consultation.pdf](http://www.lawcom.gov.uk/wp-content/uploads/2015/03/cp191_Intestacy_Consultation.pdf)

<sup>382</sup> M. Załucki, *Przyszłość zachowku...* op.cit., s. 553

<sup>383</sup> Part II 5. ustawy Inheritance (Provision for Family and Dependants) Act

Krąg osób uprawnionych do złożenia wniosku o wydanie przez sąd orzeczenia służącemu ich zaopatrzeniu obejmuje: małżonka zmarłego/ zmarłej<sup>384</sup>; byłego małżonka zmarłego/ zmarłej – pod warunkiem, iż po orzeczonym rozwodzie nie wstąpił ponownie w nowy związek małżeński; dzieci zmarłego; osobę (nie będącą biologicznym dzieckiem zmarłego), która jednak w wyniku zawarcia nowego małżeństwa i braku biologicznych powiązań była traktowana przez zmarłego jak własne dziecko; jakąkolwiek inną osobę (niewymieniona powyżej), która bezpośrednio przed śmiercią spadkodawcy była na jego całkowitym lub częściowym utrzymaniu<sup>385</sup>.

W wyniku nowelizacji ustawy z 1995 roku, do grona uprawnionych o wniesienie roszczenia zostały dodane osoby żyjące ze zmarłym w nieformalnym związku (konkubinacie), pod warunkiem, że prowadzenie wspólnego gospodarstwa trwało minimum dwa lata przed śmiercią<sup>386</sup>. W przeciwieństwie do wszystkich wyżej wymienionych osób, konkubent nie musi udowadniać swojego uzależnienia od zmarłego. Samo pojęcie gospodarstwa domowego - wynikające z nieformalnego związku - definiowane jest w analogiczny sposób jak w przypadku małżeństwa tzn. traktowane jest bardziej jak stan duchowy niż faktyczne miejsce i istnieje tak długo, jak funkcjonują pomiędzy tymi osobami elementy charakterystyczne dla pożycia męża i żony<sup>387</sup>. Co interesujące, ustawodawca dopuszcza również możliwość ubiegania się o family provisions kochanki<sup>388</sup>. W oparciu o angielskie orzecznictwo sądowe, pojęcie kochanki uwzględnia dwie sytuacje<sup>389</sup>. Pierwsza dotyczy, osoby żyjącej w konkubinacie, chociaż w tym przypadku określenie mianem kochanki osobę z którą zmarły spędził w stabilnym związku dwadzieścia lub trzydzieści lat życia bez potrzeby sformalizowania swojego uczucia nie wydaje się być najbardziej trafnym określeniem, oraz drugie pojęcie: obejmuje osobę, z którą zmarły nie znajdował się w stałym

---

<sup>384</sup> Długość trwania małżeństwa jest uwzględniana przez sąd przy wydawaniu orzeczenia, jednak nie jest podstawowym czynnikiem determinującym podjętą decyzję sądu. Wynika to z przesłanek, iż kobieta ponownie wchodząca w związek małżeński dokonuje tego z przeświadczeniem że będzie to związek na resztę jej życia. Nawet w sytuacji zamążpójścia za osobę powszechnie uznawaną za starą, taka kobieta ciągle może się spodziewać że jej związek będzie trwał wiele lat wymagających od niej opieki nad chorym i zniedołężniałym mężem Singer, J. in *Miller v. Miller*, “a reasonable expectation that her life as once again a single woman need not revert to what it was before her marriage” oraz Kerridge, R, & Brierley, A. R. H. Parry and Clark: *The Law of Succession*, London, Sweet and Maxwell, 11th edition. 2002, s. 159

<sup>385</sup> J.N. Ebi, *The structure of succession law in Cameroon: finding a balance between the needs and interests of different family members*, Birmingham 2008, s. 83

<sup>386</sup> Section 2 the Law Reform (Succession) Act 1995

<sup>387</sup> Por. A. Borowski, *Textbook on succession*, Oxford 197, s. 252

<sup>388</sup> Por. G. Miller, Gareth, *The Machinery of Succession*, Portsmouth 1977, s. 26

<sup>389</sup> J.N. Ebi, *The structure...op.cit.*, s. 273

Sprawa sądowa: *Sastry Velaider Aronegary v. Sembecutty Vaigalie* (1881) 6 App. Cas. 364, 371; *Malone v. Harrison* [1979] 1W.L.R. 1353.

związku (niezależnie od tego czy formalnym czy konkubinacie), jednak sprawował kontrolę nad jej życiem towarzyskim.

Przykładem orzeczenia sądowego związanego z przyznaniem kochance świadczeń z zakresu family provisions była sprawa *Malone v. Harrison*<sup>390</sup>. W orzeczonej sprawie, spadkodawca po odejściu od żony, z którą notabene nie rozwiódł się, znajdował się później w dwóch nieformalnych związkach. Pierwszy z wyżej wymienionych związków trwał od 1958 do 1977, czyli de facto do śmierci spadkodawcy. W tym czasie, kobieta wraz ze swoim synem mieszkała na stałe w domu ze zmarłym, tworząc z nim gospodarstwo domowe na zasadach konkubinatu. W trakcie trwania tego związku – od 1965 r. - mężczyzna, nawiązał znajomość z inną kobietą, z którą wspólnie spędzał czas oraz pokrywał różnego rodzaju wydatki, bez wspólnego zamieszkiwania i tworzenia gospodarstwa domowego. Umierając, w swoim testamencie dokonał rozporządzeń na rzecz żony, pierwszej kobiety i jej syna oraz swojego brata. Kochanka w ostatniej woli nie została uwzględniona. Powódka zwróciła się do sądu z wnioskiem o przyznanie świadczenia z zakresu family provisions uzyskując pozytywny dla siebie wyrok. W orzeczeniu, sędzia J. Hollings wyraziła: Powódka de facto nigdy nie była jego żoną, ale spędziła z nim przeszło 12 lat swojego życia. W tym czasie zmarły mógł swobodnie ją odwiedzać, relaksować się w jej towarzystwie, spędzać z nią czas jak również uprawiać stosunki płciowe. Przez ten okres, wielokrotnie wspólnie wyjeżdżali zagranicę. W trakcie tych lat, traktował ją jak żonę pomimo, iż ona nie zabiegała o tą rolę. Jednak przez cały czas trwania tej znajomości obdarzała go swoim uczuciem, a nawet miłością<sup>391</sup>.

Otrzymanie odpowiednich świadczeń w oparciu o wyrok sądu uzależnione jest od okoliczności danego przypadku i wymaga zweryfikowania czy dana osoba na skutek śmierci spadkodawcy i niekorzystnego dla niej rozrządzenia testamentowego bądź układu dziedziczenia ustawowego obniżyła standard swojego życia<sup>392</sup>. Przy ustaleniu, czy osoba uprawniona została stosownie potraktowana przez spadkodawcę należy wziąć pod uwagę szereg czynników. Bardzo istotnym elementem jest zbadanie natury stosunków łączących zmarłego z konkretną osobą, jakość życia, nastawienie i podejście powoda do spadkodawcy oraz skutek decyzji sądu na pozostałych spadkobiorców. Należy zbadać, czy efekty rozrządzenia na wypadek śmierci lub wprowadzenia reguł ustawowych są zasadne i sprawiedliwe w konkretnej sytuacji faktycznej<sup>393</sup>.

---

<sup>390</sup> Ibidem, s. 275

<sup>391</sup> Ibidem, s. 276, [1979] 1 W.L.R. 1353

<sup>392</sup> M. Załucki, *Przyszłość zachowku...* op.cit., s. 553

<sup>393</sup> Art.3 ust. 1 ustawy Inheritance [Provision for Family and Dependents] Act 1975

W przypadku, gdy z powództwem o przyznanie family provisions występuje małżonek, sąd poza wyżej wymienionymi przesłankami powinien wziąć pod uwagę wiek wnioskodawcy oraz staż małżeństwa<sup>394</sup>, jak również wkład (kontrybucję) małżonka w powstanie majątku rodzinnego na przykład poprzez prowadzenie domu lub sprawowanie opieki na rodziną<sup>395</sup>. Weryfikacji i osądowi podlega także natura stosunków małżeńskich panujących w związku, w szczególności poprzez ustalenie czy mąż z żoną nie znajdowali się w separacji oraz czy nie wystąpiły przesłanki uzasadniające rozwód, do którego jednak nie doszło ze względu na śmierć spadkodawcy. Analogiczny tryb postępowania powinien nastąpić przy ocenianiu przez sąd zasadności wniosku złożonego przez byłego małżonka<sup>396</sup>.

Jeśli z roszczeniem o przyznanie świadczeń występuje dziecko spadkodawcy, poza przesłankami generalnymi, sąd powinien zbadać postawę dziecka oraz możliwość uzyskania wykształcenia. *W sytuacji zaś, gdy wnioskującym jest osoba niebędąca dzieckiem spadkodawcy, ale tak przez spadkodawcę traktowana (dziecko rodziny), sąd winien rozważyć, czy spadkodawca uważał się za odpowiedzialnego za utrzymanie takiej osoby, jaki był rozmiar jego pomocy i jak długo trwała. Znaczenie w tym kontekście winno mieć także to, czy spadkodawca utrzymywał daną osobę, będąc w przekonaniu, że jest to jego dziecko, po czym okazało się, iż takim nie jest. Sąd musi także ustalić, czy nie ma przypadkiem innych osób odpowiedzialnych za utrzymanie wnioskodawcy. Obligują go do tego postanowienia art. 3 ust. 3 w/w ustawy<sup>397</sup>.*

W przypadku, gdy z roszczeniem o family provisions występuje osoba, która bezpośrednio przed śmiercią spadkodawcy była przez niego w całości lub w części utrzymywana, w takiej sytuacji sąd poza uwzględnieniem przesłanek ogólnych musi dodatkowo przeanalizować, z jakich pobudek spadkodawca uważał się za zobowiązanego do utrzymywania takiej osoby, jak również jak długo taki stan się utrzymywał<sup>398</sup>.

W oparciu o wszystkie powyższe uwarunkowania, sąd - w ramach posiadanych mocą ustawy kompetencji - posiada całą paletę możliwych do podjęcia decyzji. Mogą to być kolejno: 1) przyznanie z majątku pozostałego po spadkodawcy określonych, okresowych świadczeń pieniężnych wypłacanych w terminach określonych w orzeczeniu sądowym; 2) wypłata jednorazowa określonej przez sąd kwoty; 3) przekazanie określonych rzeczy, przedmiotów z

---

<sup>394</sup> Art.3 ust. 2a ustawy Inheritance [Provision for Family and Dependents] Act 1975

<sup>395</sup> Art.3 ust. 2b ustawy Inheritance [Provision for Family and Dependents] Act 1975

<sup>396</sup> M. Załucki, Alimony in lieu of maintenance? Remarks on the protection of persons close to the testator in the perspective of re-codification of Polish civil law, Kraków 2016, s. 25

<sup>397</sup> Ibidem, s. 26

<sup>398</sup> Ibidem, s. 27



majątku po zmarłym; 4) osiągnięciu określonych korzyści finansowych ze składników majątku wchodzących w skład spadku; 5) dokonanie innego rodzaju zmian własnościowych w majątku spadkowym, obciążenie określonych składników majątku spadku lub ustanowienie trustu; 6) zmiana przedmażeńskich lub zawartych w trakcie trwania małżeństwa porozumień, w których jedną ze stron był spadkodawca, przy czym powyższa zmiana może nastąpić wyłącznie na korzyść małżonka, dziecka lub osoby traktowanej przez zmarłego jak dziecko<sup>399</sup>.

Zaznaczyć zatem należy, że decyzje sądu mogą wpłynąć negatywnie na spadkobierców testamentowych lub ustawowych, pomniejszając odziedziczony przez nich majątek o wysokość świadczeń zasądzonych osobie wnioskującej. Ważny podkreślenia jest również fakt, że roszczenie family provisions ma charakter osobisty. Nie może zatem zostać zbyte i odziedziczone przez inną osobę niż uprawnioną. W przypadku jej śmierci, świadczenie staje się bezprzedmiotowe.

Na podstawie przeglądu całokształtu obowiązujących form ograniczających swobodę testowania, family provisions uważam za najbardziej sprawiedliwą i zasadną spośród wszystkich wymienionych. Jej główną zaletą jest każdorazowe dostosowanie rozstrzygnięć do określonych warunków faktycznych. Sąd uwzględnia interesy wszystkich stron, wybierając rozwiązanie najbardziej zasadne w danej sytuacji. Kieruje się racjonalnymi przesłaniami, bazując na dowodach i niepodważalnych faktach. W sytuacjach zatem, gdy testator lub przepisy ustawy (w przypadku braku testamentu) są niesprawiedliwe i tym samym krzywdzące dla osób wymagających przyznania świadczenia, wówczas wkracza sąd ze swoim prawem do ingerencji i podziału masy spadkowej według własnego uznania.

Zasadniczą kwestią może być pytanie: W jakim celu sporządzać testament, jeśli jego postanowienia mogą zostać zakwestionowane? Czy swoboda testowania istnieje w anglosaskim porządku prawnym? To prawda, iż funkcjonowanie family provisions wprowadza element niepewności oraz umożliwia zróżnicowany stopień ingerencji w swobodę testowania. Osoby dziedziczące, nie wiedzą de facto przez dłuższy okres czasu czy dziedziczą i co faktycznie dziedziczą.

Sporządzenie testamentu ma jednak zawsze znaczenie. Wynika to z faktu, że roszczenie o przyznanie świadczenia można wnieść niezależnie od tego czy testament istnieje, czy też dziedziczenie wynika z przepisów ustawy. W sytuacji jednak sporządzenia testamentu, występuje wyraźny przekaz komu spadkodawca chciał przekazać swój majątek. Dodatkowo, tylko dlatego że ktoś jest uprawniony do wniesienia roszczenia, nie jest przesądzone że takie roszczenie faktycznie

---

<sup>399</sup> M. Załucki, *Przyszłość zachowku...* op.cit., s. 555

wniesie. Co więcej, fakt skierowania do sądu wniosku o przyznanie świadczenia nie oznacza automatycznie, że takie świadczenie zostanie przyznane<sup>400</sup>.

W oparciu o dane statystycznie, uprawnienie o wystąpieniu z roszczeniem o przyznanie świadczeń z majątku spadkowego bardzo rzadko występuje w praktyce. W Anglii i Walii tzn. państwach, w których przepisy ustawy obowiązują, odnotowuje się znikomą ilość tego rodzaju skarg<sup>401</sup>. Wynikać to może z faktu, iż osoby uprawnione otrzymują odpowiednie świadczenia w oparciu o rozporządzenia testamentowe zmarłego. Wskazywałoby to na rozsądek spadkodawców i dowód na to, iż jakiegokolwiek ograniczenia swobody testowania nie są w praktyce potrzebne, gdyż spadkodawcy rozporządzają swoim majątkiem racjonalnie i osoby teoretycznie uprawnione nie składają pozwów, gdyż mają świadomość iż ich postawa względem spadkodawcy, czy posiadane dowody, nie przekonałyby sądu do przyznania świadczenia. Stąd też godzą się z decyzją zmarłego i nie decydują się na drogę sądową.

Niezależnie od niezaprzeczalnych zalet tego typu rozwiązania, nie można również zapomnieć o jego wadach. Do głównych minusów należy zaliczyć koszty postępowania sądowego. Konieczność zaangażowania prawników oraz zgromadzenia materiałów dowodowych będzie generować wysokie koszty i to bez gwarancji, że poniesione nakłady zostaną zrekompensowane pozytywną decyzją sądu. Proces sądowy może okazać się długotrwały i zakończyć się niekorzystnym wyrokiem dla powoda. W praktyce, zostaną poniesione koszty i zaangażowany czas bez jakichkolwiek rekompensaty finansowej. Drugą niedoskonałością tego rozwiązania jest jego nastawienie na konfrontację. Może to być szczególnie niekomfortowe w przypadku osób unikających wymiaru sprawiedliwości i dążenia do konfliktu z najbliższą rodziną.

Bez względu na przytoczone negatywy, uważam, że rozwiązanie bazujące na regule family provisions jest najbardziej racjonalną i sprawiedliwą koncepcją dotyczącą ograniczenia swobody testowania. Niezależnie od poniesionych nakładów, poświęconego czasu czy naturalnej skłonności do unikania konfrontacji przez powoda, to nadal powyższe rozwiązanie jest najbardziej optymalne, gdyż zawsze gwarantuje powodzenie w sytuacji gdy przedstawione dowody i wszystkie

---

<sup>400</sup> The law society of new South Wales, promoting your wills and estates practice, s. 35

<sup>401</sup> Na około 500.000 zgonów rocznie w Anglii i Walii, spraw wniesionych do sądu z roszczeniem o przyznanie family provisions było kolejno: 10 w 2006 r., 43 w 2007 r., 80 w 2008 r., 110 w 2009 r., oraz 81 w 2010 r. Źródło: Judicial and Court Statistics 2010. Wcześniejsze, dostępne dane statystycznie również przedstawiają bardzo niską skalę tego typu wniosków: 73 skargi w 2002 r. i 83 skargi w 2003 r. Źródło: Judicial Statistics 2003 oraz New developments in UK succession law report to the XVIIth International Congress of Comparative Law, 2006, s. 10

okoliczności przemawiają za przyznaniem powodowi świadczenia, a brak rozporządzeń testamentowych był wyłącznie złą wolą lub uchybieniem spadkodawcy.

### **1.3.2. Ograniczenia związane z potrzebą ochrony niektórych składników majątku spadkowego**

Swoboda testowania podlega także ograniczeniom ze względu na potrzebę ochrony niektórych składników majątku spadkowego jak również ograniczeniu dziedziczenia w wyniku wystąpienia stanu nadzwyczajnego – uprawniającego również do ograniczenia prawa do nietykalności, poruszania się czy ochrony własności<sup>402</sup>.

Na tle analizowanych państw, Polska stanowi przykład kraju o największym stopniu oddziaływania na ostatnią wolę zmarłego. W oparciu o ustawę o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców, osoba nie mająca polskiego obywatelstwa<sup>403</sup>, nabywająca nieruchomość na podstawie testamentu, zobowiązana jest uzyskać zezwolenie ministra właściwego do spraw wewnętrznych poprzez złożenie wniosku w ciągu roku od dnia otwarcia spadku. Prawo własności nieruchomości – bez obowiązku złożenia wniosku - nabywają wyłącznie cudzoziemcy, którzy zostaliby powołani do spadku z mocy ustawy. Oznacza to, iż osoba niemająca polskiego obywatelstwa dziedziczy nieruchomość z chwilą otwarcia spadku, ale do pełnego nabycia prawa własności wymagane jest uzyskanie zezwolenia.

Ograniczenie swobody testowania dla osób nieposiadających polskiego obywatelstwa należy uznać za wyjątkowo niekonstytucyjne i wadliwe rozwiązanie prawne. Uzależnienie możliwości oddziedziczenia nieruchomości tylko w oparciu o kryterium narodowe, bez jakiegokolwiek związku z więzią uczuciową zmarłego jest krzywdząca. Niezrozumiałe jest również ograniczenie nabywanych aktywów tylko do nieruchomości, szczególnie iż ustawa nie wskazuje terytorium dziedziczonej nieruchomości. Innymi słowy, przedmiotem dziedziczenia - wymagającego uzyskanie zgodny ministerialnej - może być paryski dom polskiego obywatela nabywany przez amerykańskiego obywatela.

---

<sup>402</sup> K. Eckhardt, Hierarchizacja praw i wolności jednostki w świetle konstytucyjnej regulacji stanu nadzwyczajnego, Toruń 2014, s. 92-93

<sup>403</sup> art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 24 marca 1920 r. o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców (Dz. U. 1920 Nr 31 poz. 178)

Brak racjonalnego uzasadnienia wpływu nabycie budynku znajdującego się w innym kraju na sytuację ekonomiczną i obronną państwa polskiego. Nawet fakt, znajdowania się nieruchomości na terenie Rzeczypospolitej Polskiej nie odgrywa żadnego znaczenia w zakresie bezpieczeństwa i obronności kraju. Ustawa nie znajduje uzasadnienia we współczesnych realiach gospodarczo-politycznych. Uchwalony w 1920 roku akt prawny miał być gwarancją skutecznej ochrony obrotu nieruchomościami w Polsce. W swoim pierwotnym brzmieniu najważniejszym celem ustawy było ograniczenie wyprzedaży polskich ziem za bezcen. Obecnie, ustawa nie stanowi skutecznej ochrony społecznych i gospodarczych interesów Rzeczypospolitej Polskiej. We współczesnym świecie, dążenie do nabywania nieruchomości przez cudzoziemców powinno taktować się jako szansa na wzrost gospodarczy i napływu nowego kapitału, a nie zagrożenie dla suwerenności państwa.

Rozwiązania przyjęte przez polskiego ustawodawcę nie znajdują odzwierciedlenia w przepisach państw o największych skupiskach Polonii. Żaden z analizowanych krajów nie wprowadził formalnych ograniczeń dziedziczenia w oparciu o obywatelstwo spadkobiorcy.

Obowiązujące w Stanach Zjednoczonych przepisy dopuszczają zakwestionowanie postanowień wynikających z testamentu, w sytuacji gdy spadkodawca uzależnia przekazanie dóbr od wykonania czynności będących w świetle prawa uznawane za nielegalne lub sprzeczne z normami społecznymi. W przypadku pierwszego warunku, takimi sytuacjami byłoby nakłanianie do przestępstwa, czy zbrodni. Drugi wymóg dotyczyłby kwestii praktykowania określonej wiary, zawarcia związku małżeńskiego z osobą praktykującą daną religię lub wywodzącą się z konkretnego kręgu kulturowego czy narodowości<sup>404</sup>. Ograniczenia mogłyby również dotyczyć zakazu zawarcia ponownego związku małżeńskiego po śmierci męża<sup>405</sup> lub nakłaniania do zakończenia obecnego związku małżeńskiego przez córkę czy syna<sup>406</sup>.

Analogiczne rozwiązania funkcjonują w Anglii, gdzie sądy posiadają prawo zakwestionowania rozporządzeń testamentowych zmarłego, w sytuacji uzależnienia otrzymania majątku od zdarzeń lub czynności uznawanych za sprzeczne z zasadami polityki publicznej. Należą do nich w szczególności: przyznanie majątku w wyniku popełnienia przestępstwa<sup>407</sup>, zawarcia związku małżeńskiego<sup>408</sup>, wykonywanie określonego zawodu lub pełnienia publicznej funkcji<sup>409</sup>.

---

<sup>404</sup> Shapira, 315 N.E.2d at 826

<sup>405</sup> Loving v. Virginia, 388 U.S. 1, 12 (1967)

<sup>406</sup> Keffalas, 233 A.2d at 250

<sup>407</sup> Mitchel vs. Reynolds, Egerton vs. Earl Brownlow

<sup>408</sup> Sandbrook, Noel vs. Sandbrook

<sup>409</sup> Tegg vs. Bryant

Spadkodawca nie może zatem uzależniać przekazania swojego majątku, wpływając na zachowanie beneficjentów, wywierając wpływ na podejmowane przez nich działania po swojej śmierci.

Australia należy również do krajów, w którym przyznaje się sądom możliwość ingerowania w ostatnią wolę spadkodawcy w przypadku naruszeń porządku prawnego. Zachęcanie do popełnienia jakiegokolwiek wykroczenia/ naruszenia prawa uznawane jest za przesłankę determinującą zmianę rozporządzeń testamentowych zmarłego<sup>410</sup>. Niemiecki ustawodawca również umożliwia wzruszenie ostatniej woli zmarłego, w sytuacji uzależnienia przez spadkodawcę przekazania aktywów od czynności nieuznawanych przez prawo. W tym szczególności dotyczących wyznania lub rasy.

### **1.3.3. Ograniczenia fiskalne**

Przepisy prawa podatkowego mogą wywoływać analogiczne konsekwencje jak obowiązujący system zachowku, rezerwy lub system alimentacyjny. Opodatkowanie spadku wpływa bowiem na wartość dziedziczonych aktywów, oddziałując na stopień swobody testowania spadkodawcy, pomniejszając wartość pozostawionych składników majątkowych spadkobiorcom. W dalszej części niniejszej pracy zostanie przeanalizowany dokładny wpływ i zakres funkcjonowania podatku spadkowego na beneficjentów, ze szczególnym określeniem przedmiotu i podmiotu opodatkowania, jak również wyjaśnieniem zjawiska podwójnego lub wielokrotnego opodatkowania tego samego majątku.

W wielu sytuacjach, obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy własności rzeczy lub praw. Opodatkowaniu podlega nabycie rzeczy znajdujących się na terytorium określonego państwa lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium danego kraju. Podatkowi podlega często nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą, jeżeli w chwili otwarcia spadku nabywca był rezydentem lub podatnikiem w danym państwie.

Z tego powodu, racjonalny legislator powinien kształtować aspekty fiskalne w taki sposób, aby nadmiernie nie ingerować w swobodę rozporządzenia majątkiem na wypadek śmierci, pamiętając o konieczności uwzględnienia aspektów moralnych, osobistych i uczuciowych dziedziczenia. Prawo podatkowe – analogicznie jak prawo spadkowe - ma obowiązek przyczyniać się do

---

<sup>410</sup> Wallace vs. Wallace

kreowania odpowiednich więzi łączących zmarłego z innymi osobami. Prawo podatkowe nie może zatem negatywnie oddziaływać na swobodę testowania, niezależnie od stopnia pokrewieństwa i wartości dziedziczonych aktywów.

Obecnie przepisy poszczególnych państw o największych skupiskach Polonii różnią się znacznie. Część państw nakłada podatki w przypadku śmierci, podczas gdy inne nie nakładają takich podatków. Dodatkowo, państwa w Unii Europejskiej nakładające podatki od spadków różnią się co do tego, czy opodatkowują majątek, czy spadkobiercę, tj. czy nakładają podatek na podstawie powiązań osobistych istniejących między państwem członkowskim i spadkobiercą, między państwem członkowskim i osobą zmarłą, czy między państwem członkowskim oraz zarówno spadkobiercą, jak i osobą zmarłą. Dla państw członkowskich powiązanie osobiste może oznaczać miejsce stałego zamieszkania, miejsce pobytu stałego lub obywatelstwo osoby zmarłej lub spadkobiercy<sup>411</sup>, przy czym niektóre państwa członkowskie stosują więcej niż jedno ze wskazanych kryteriów. Znaczenie podanych pojęć może dodatkowo różnić się między poszczególnymi państwami. Ponadto większość państw członkowskich nakłada podatek od spadków na majątek znajdujący się na terytorium podlegającym ich jurysdykcji, nawet jeżeli ani osoba zmarła, ani spadkobierca nie posiadają powiązań osobistych z danym państwem członkowskim. Podczas gdy efektywne stawki podatku od spadków mogą być niskie w przypadku, gdy spadek jest nabywany przez spadkobierców blisko spokrewnionych z osobą zmarłą, mogą one osiągać, w niektórych państwach członkowskich, poziom 60-80%, gdy osoba zmarła oraz beneficjent nie są ze sobą spokrewnieni. Niektóre z dziewięciu państw członkowskich, które nie nakładają podatków od spadków, zniosły je w ostatnich latach. Mogło to być spowodowane określonymi wadami takich podatków. Jedną z nich jest to, iż osoby zamożne zazwyczaj unikają opodatkowania dzięki stosowaniu planowania podatkowego, toteż ich ciężar spada na mniej zamożnych. Kolejną wadą jest odbiór społeczny, zgodnie z którym opodatkowanie w przypadku śmierci jest nieuczciwe, gdyż nakłada podatek na majątek, który został już uprzednio obciążony.

Dodatkowo, w okolicznościach, gdy spadkobiorcy nabywają spadki transgranicznie, mogą potencjalnie napotykać problemy podatkowe prowadzące do nadmiernie wysokiego poziomu opodatkowania spadków. Całkowite obciążenie podatkowe w przypadku niektórych spadków nabytych transgranicznie może potencjalnie być tak wysokie, iż spadkobierca, aby uiścić podatek, będzie zmuszony zaciągnąć pożyczkę lub sprzedać nabyty w drodze spadku majątek. W tym

---

<sup>411</sup> Osoba może posiadać miejsce pobytu stałego (tj. ze względu na silne więzi może być uznana jako stały mieszkaniec) w jednym państwie, zwyczajowe miejsce zamieszkania w drugim państwie oraz jednocześnie być obywatelem trzeciego państwa.

kontekście można stwierdzić, że akumulacja podatków nałożonych przez więcej niż jedno państwo może prowadzić do skutków, które w przynajmniej niektórych państwach członkowskich uznane byłyby za konfiskacyjne, a zatem bezprawne, gdyby wynikały tylko z przepisów tego państwa.

#### **1.4. Podsumowanie i wnioski**

Od początku istnienia prawa spadkowego, swoboda testowania w poszczególnych systemach prawnych charakteryzuje się zróżnicowanym spectrum przepisów, począwszy od całkowitej swobody testowania - obowiązującej czasowo w starożytnym Rzymie, jak i współcześnie w Stanach Zjednoczonych Ameryki, - po legislacje ograniczające w mniejszym lub większym stopniu wolę testatora.

W systemach prawnych o wysokim stopniu swobody testowania, rozporządzenia spadkodawcy są konsekwencją jego relacji rodzinnych, odzwierciedlając wzajemne stosunki panujące pomiędzy członkami rodziny. Czasami, decyzje testatora mogą niestety nie wynikać z więzi krwi i długoletnich relacji, będąc wyłącznie wynikiem nieroztropnych działań: motywowanymi chwilowymi emocjami lub tymczasowym zauroczeniem inną osobą.

Naczelną zasadą prawa spadkowego powinna być gwarancja swobody testowania, której ograniczenia mogą wynikać wyłącznie z dążenia ustawodawcy do zabezpieczenia osób najbliższych, które ze względu na swój wiek lub stan zdrowia nie są w stanie samodzielnie egzystować bez wsparcia materialnego zapewnianego w przeszłości przez spadkodawcę. Pomoc finansowa powinna uwzględniać nieletnie i chore dzieci, jak również małżonka, którego wieloletnia obecność, wsparcie i pomoc w prowadzeniu gospodarstwa domowego przyczyniała się niewątpliwie do zwiększenia majątku testatora. Uwzględnienie małżonka - w kręgu osób zabezpieczonych ustawowo przed nieprzemyślanymi i impulsywnymi działaniami zmarłego współmałżonka - powinna być nadrzędnym celem prawa spadkowego, gwarantując środki za wieloletnie pożycie, niezależnie od stanu zdrowia, uzyskiwanych dochodów czy posiadanego majątku. Ochroną o charakterze materialnym powinny być również objęte osoby formalnie niespokrewnione z testatorem, żyjące ze zmarłym w konkubinacie lub związku partnerskim, pod warunkiem przedstawienia dowodów potwierdzających wspólne życie o cechach charakterystycznych dla małżeństwa.

Ustawodawstwo przyznające automatycznie prerogatywy do partycypowania w majątku zmarłego, wyłącznie w oparciu o więzi rodzinne należy uznać za niewłaściwe. Prawo powinno gwarantować sądom możliwość rzeczywistego zbadania potrzeb uprawnionego poprzez ocenienie każdego przypadku oddzielnie. Zasadniczym założeniem powinno być przyjęcie koncepcji, iż spadkodawca jest osobą najbardziej uprawnioną do oceny relacji łączących go z innymi ludźmi i z tego powodu, jego wola powinna odgrywać kluczową rolę w ustaleniu kogo obdarować, a kogo pominąć. Wyłącznie w ekstremalnych sytuacjach (takich jak: pominięcie chorego lub niepełnoletniego potomka, wykluczenie małżonka lub nieuwzględnienie osób z najbliższej rodziny znajdujących się w trudnej sytuacji materialnej) sądy powinny mieć prawo do skorygowania rozporządzeń testamentowych spadkodawcy, aby chronić słabszych i zagwarantować sprawiedliwość.



## Rozdział 2

### Kierunki emigracji Polaków determinantem implikacji podatkowo-sпадkowych polskich obywateli

#### 2.1. Wprowadzenie

Migracje zagraniczne są zjawiskiem społeczno-ekonomicznym na trwałe wpisanym we współczesną historię Polski. Opuszczenie kraju było często inspirowane chęcią poznania świata, dążeniem do przezwyciężenia problemów materialnych czy brakiem akceptacji polityczno-społecznej sytuacji w kraju<sup>412</sup>. Miliony Polaków motywowanych chęcią uniknięcia prześladowań, dążeniem do poprawy życia lub czynnikami rodzinnymi, podejmowało decyzję o emigracji z kraju<sup>413</sup>. Polacy kierowani powyższymi czynnikami, podróżowali po świecie, często w odległe miejsca, poszukując schronienia lub perspektyw na lepsze życie.

Olbrzymia skala emigracji rodaków oznaczała często rozłąkę wielu rodzin. Wyjeżdżający pozostawiali w ojczyźnie bliskich, sami zaczynając wszystko od początku. Natężenie, rozmiar oraz okoliczności tych zjawisk zmieniały się na przestrzeni lat. Jednym ze stałych efektów emigracji jest jednak pamięć o krewnych mieszkających w kraju, istniejące więzi rodzinne, a niekiedy nawet chęć powrotu po latach. Część rodaków pozostawała na obczyźnie, podejmując tam pracę, bogacąc się, nabywając dobra i pomnażając majątek. Inni powrócili do kraju, utrzymując jednak związki ekonomiczne z zagranicą. W konsekwencji, współcześnie wielu obywateli naszego kraju ma krewnych zagranicą lub majątek zlokalizowany poza granicami Polski.

Jednym ze skutków polskiej emigracji jest kwestia spadków transgranicznych, czyli procesu dziedziczenia składników majątku znajdujących się poza terytorium kraju. Z aspektem zagranicznych spadków często powiązane jest zjawisko ich wielokrotnego opodatkowania oraz konieczność prowadzenia odrębnych postępowań o nabycie spadku – oddzielnie w każdym kraju. Kilkakrotne opodatkowanie tych samych składników majątku jest konsekwencją obowiązywania odmiennych przepisów podatkowych, często faworyzujących rdzennych obywateli kosztem

---

<sup>412</sup> M. Janeta, Polacy w Wielkiej Brytanii – emigracja powojenna i poakcesyjna. Różnice, podobieństwa, wzajemne relacje, Katowice 2012, s. 5

<sup>413</sup> Emigracja oznacza opuszczenie ojczystego kraju oznaczające stałe lub czasowe osiedlenie się poza granicami macierzystego kraju. A. Mazurkiewicz, Zarys historii emigracji z ziem polskich, Gdynia 2011, s. 2

cudzoziemców. Odmienność stawek podatkowych, rozbieżności w kategoryzacji osób zaliczanych do konkretnych grup podatkowych oraz inny sposób określania kręgu spadkodawców ustawowych może spowodować, iż w skrajnych sytuacjach kwota podatku wyniesie wartość nabytego spadku. Drugą niedoskonałością wynikającą z dziedziczenia transgranicznego są wysokie koszty postępowania, uciążliwy proces związany z nabyciem spadku i czas poświęcany na przeprowadzenie formalności spadkowych w kilku państwach jednocześnie.

Celem niniejszego rozdziału jest wyjaśnienie motywów i skali emigracji Polaków na przestrzeni ostatnich pięćdziesięciu lat. To właśnie kierunki wyjazdów naszych rodaków stanowią obecne źródło implikacji prawno-podatkowych obywateli polskich, stających przed faktem wielokrotnego opodatkowania i prowadzenia odrębnych postępowań w wyniku transgranicznego dziedziczenia. W tej części pracy wskażę kraje o największych skupiskach Polonii z historycznym rysem uzasadniającym osiedlanie się naszych obywateli na obszarze tych właśnie państw.

## **2.2. Skala i kierunki polskiej emigracji w okresie PRL**

W okresie rządzenia Polską przez partię komunistyczną, proces wydawania paszportów i służba graniczna całkowicie została podporządkowana aparatowi represji, skutecznie ograniczając swobodę podróżowania obywatelom. W wyniku znaczących utrudnień, pierwsza połowa lat pięćdziesiątych XX wieku charakteryzowała się zredukowaniem mobilności polskiego społeczeństwa do poziomu nigdy wcześniej w historii niespotykanego, Jak wskazuje Dariusz Stola: Polska została zamknięta w stopniu nieznanym wcześniej ani później<sup>414</sup>. Izolacja kraju była całkowita. Wyłącznie planowane i nadzorowane przez służby wysiedlania mogły odbywać się w okresie stalinizmu. W latach 1945-1960, państwo wyraziło zgodę na opuszczenie kraju wyłącznie osobom, zrzekającym się polskiego obywatelstwa, jednocześnie deklarującym korzenie żydowskie. Cel wyjazdu mógł być tylko jeden: Izrael. W następstwie tych operacji z Polski wyemigrowało około 13tys. obywateli, najczęściej bardzo dobrze wykształconych ludzi, wśród których przeważali inżynierowie, lekarze, ekonomiści, naukowcy i artyści. Opuszczenie kraju przez istotną część polskiej inteligencji było ogromną stratą dla społeczeństwa. Większość z

---

<sup>414</sup> Por. D. Stola, *Kraj bez wyjścia? Migracje z Polski 1949-1989*, Warszawa, 2010,

wyjeżdżających nie kierowała się w stronę państwa izraelskiego lecz udawała się do państw Europy Zachodniej i Ameryki Północnej<sup>415</sup>.

Od 1955 roku, władza komunistyczna zdecydowała się na zmianę dotychczasowej polityki emigracyjnej, otwierając kraj na ruch turystyczny. Ten krok wywołał pewne sukcesy skutecznie wykorzystywane w propagandzie państwa. Jednak poza spektakularnymi powrotami, następowały liczne ucieczki<sup>416</sup>.

W latach sześćdziesiątych na nowo umożliwiono Polakom legalne podróżowanie i wyjeżdżanie z kraju na stałe. W tym okresie nasilił się proceder ucieczek. Większość osób opuszczających Polskę nigdy do ojczyzny już nie powróciła. Ilość takich przypadków szacuje się na pół miliona. Polacy udawali się głównie do Niemiec (66%), Stanów Zjednoczonych (14%), Kanady (4%) i Australii<sup>417</sup>.

Lata 60-te i 70-te to rosnąca liczba wyjazdów na zachód. Większość podróży motywowana była czynnikami ekonomicznymi. Z kolei dekada lat 80-tych to efekt fali emigracji solidarnościowej. Wzrost protestów społecznych wywołał liczne próby ucieczek. Szczególnie wprowadzenie stanu wojennego 13 grudnia 1981 r. i obowiązujące w tym czasie restrykcje spowodowały, iż na masową skalę za wszelką cenę próbowano opuścić kraj, wykorzystując do tego celu między innymi istniejące, regularne połączenia lotnicze. Dochodziło do porwań samolotów i wymuszania na pilotach konieczności zmiany kursu lotu. Podjęcie działań zabezpieczających na lotniskach, jak i w samych samolotach udaremniło część porwań, lecz nie zatrzymało definitywnie procederu uprowadzeń. Na czternaście tego rodzaju prób, trzy zakończyły się sukcesem<sup>418</sup>. Do najbardziej spektakularnych i pamiętnych ucieczek należała dezercja płk. Kuklińskiego. Do kraju nie wracali także sportowcy, a nawet kibice. Dla emigrantów szlak na zachód prowadził przez Austrię. Przez ten kraj udawali się następnie do Kanady (gdzie funkcjonował specjalny program dla uciekinierów East European Self-Exiled Persons)<sup>419</sup>, Australii (na podstawie obowiązywania programu imigracyjnego dla specjalistów), Stanów Zjednoczonych, Nowej Zelandii i Republiki Południowej Afryki<sup>420</sup>.

---

<sup>415</sup> A. Mazurkiewicz, *Zarys...op.cit.*, s. 17

<sup>416</sup> *Ibidem*, s. 18

<sup>417</sup> *Ibidem*

<sup>418</sup> W. Potkański, *Grupa reagowania operacyjno-manewrowego Grom. Kulisy jej powstania i kierunki dalszego rozwoju w systemie bezpieczeństwa III RP*, Szczecin 2016, s. 29

<sup>419</sup> D. Matas, *The self-exiled class*, Toronto 1990, s. 22

<sup>420</sup> A. Mazurkiewicz, *Zarys...op.cit.*, s. 19

Wprowadzona w stanie wojennym blokada kraju porównywalna była do izolacji z okresu stalinizmu. Jednak już od 1982 roku nastąpiła liberalizacja polityki paszportowej władz<sup>421</sup>. Na tej podstawie odnotowano ponad milion wyjazdów. Skutkowało to kolejnymi uciezkami i odmowami powrotów. Popularną drogą wyjazdów były szlaki morskie i kursujące promy pasażerskie. Wśród korzystających z tej formy podróżowania, około 10-50% pasażerów nie wracało ponownie do kraju<sup>422</sup>. Największą grupę emigrantów stanowili opozycjoniści i działacze związkowi, których zmuszano do wyjazdu. Opozycjoniści byli deportowani lub umożliwiano im wyjazd z prawem jednokrotnego przekroczenia granicy. Aby zachwiać ich własnym poczuciem wartości, tą samą formę wyjazdu oferowano zwykłym przestępcom. Poza aspektem moralnym dążono w ten sposób do zepsucia opinii całemu środowisku emigrantów opuszczających Polskę<sup>423</sup>.

„Im trudniej żyło się w kraju, tym wyżej ceniono sobie każdy dzień za granicą. W 1980 r. 67 tys. osób nie wróciło w zadeklarowanym przy opuszczaniu granic PRL terminie powrotu do kraju, a większość z nich wydłużyła pobyt o więcej niż trzy miesiące. Najczęściej decyzja taka wynikała z coraz gorszej sytuacji gospodarczej w kraju - jesienią 1980 r. w sklepach niczego się już nie kupowało, lecz "zdobywało" - często spod lady i po zawyżonych cenach. Przeliczona po czarnorynkowym kursie przeciętna pensja nie sięgała 40 dol., a jedynymi dobrze zaopatrzonymi sklepami były sprzedające za dolary peweksy". Społeczeństwo czuło, że w kraju sytuacja jest anormalna. Gigantyczne kolejki po jakikolwiek produkt, pustki w sklepach. Ogólnie panujące przygnębienie<sup>424</sup>.

Pogarszająca się sytuacja ekonomiczna w kraju powodowała stały wzrost zainteresowania rodaków wyjazdem zagranicę. W oparciu o przeprowadzone badania, aż 80% zatrudnionych deklaroowało chęć opuszczenia kraju. Głównym czynnikiem determinującym dążenie do wyemigrowania był zarówno katastrofalny stan gospodarki, jak również świadomość kontrastów w poziomie życia, wyższe wykształcenie emigrantów, atrakcyjność materialna zachodu oraz rozbudowany czarny rynek walut - umożliwiający bezproblemowe spożytkowanie zarobionych środków po powrocie do kraju. Dodatkowo, szereg państw oferowało wyjątkowo korzystne warunki dla osób przyjeżdżających z Polski – wprowadzając procedury ułatwiające przyjazd,

---

<sup>421</sup> S. Pilarski, Odmówili powrotu do kraju – ucieczki piłkarzy PRL na Zachód, Warszawa 2014, s. 394

<sup>422</sup> K. Tarka, Szukając wolności, sprawa kapitana m/s Batory Jana Ćwiklińskiego, Toruń 2014, s. 98

<sup>423</sup> S. Kawalec, Demokratyczna opozycja w Polsce, Gdańsk 2016, s. 14

<sup>424</sup> J. Krzyk, Druga wielka emigracja, Warszawa 2015, s. 1

<http://wyborcza.pl/alehistoria/1,121681,18340374,druga-wielka-emigracja.html>

zakwaterowanie i znalezienie pracy. Jednoczesna koncentracja powyższych czynników spowodowała szczególną skłonność społeczeństwa do emigracji<sup>425</sup>.

Ostatnia dekada PRL to zatem okres znaczącego nasilenia emigracji. Tylko w latach 1983-1989 zarejestrowano niemal sześć milionów wyjazdów do krajów kapitalistycznych. W sumie, w latach 1949-1989 Polskę opuściło na stałe ponad dwa miliony ludzi. Kumulację tego procesu stanowił rok 1989, który przyniósł bezprecedensową w skali PRL mobilność obywateli. Odnotowano wówczas dziewiętnaście milionów wyjazdów, czyli na tysiąc obywateli przypadało pięćset wyjazdów. Dla porównania w latach 60. było to średnio 25/1000, w 70. – 300, a w połowie lat 80. – 100<sup>426</sup>.

### 2.3. Emigracja z Polski po upadku komunizmu

Specyfika wyjazdów emigracyjnych lat dziewięćdziesiątych znacząco różniła się od tych z okresu PRL. Przebudowa systemu politycznego w Polsce – jaka nastąpiła po 1989 roku – spowodowała zasadniczą zmianę w zakresie czasu trwania zagranicznych wyjazdów. Przemiana wiązała się ze znaczącym spadkiem migracji długoterminowych na rzecz krótkookresowych<sup>427</sup>. W nowych warunkach polityczno-ekonomicznych następował wzrost krótkoterminowych<sup>428</sup> wyjazdów w celach zarobkowych, kończących się powrotem do kraju. Spadek tendencji do wyjazdów na stałe wiązał się między innymi z wprowadzonymi w 1990 roku ograniczeniami w przyznaniu statusu przesiedleńca w Niemczech, co spowodowało czasowe obniżenie liczby nowych przesiedleńców z ponad 250 tysięcy w 1989 r. do 20 tysięcy w roku 1992<sup>429</sup>.

Według Głównego Urzędu Statystycznego – w latach 90-tych XX wieku - na pobyt stały wyemigrowało z Polski ponad 216 tysięcy osób. Oznaczało to spadek emigracji w porównaniu z

---

<sup>425</sup> M. Krywult-Albańska, *Przyczyny i okoliczności emigracji z Polski w latach 1980: na przykładzie emigracji do Kanady*, Warszawa 2011, s. 2-4

<sup>426</sup> A. Sakson, *Migracje w XX wieku*, Poznań 2008, s. 19

<sup>427</sup> A. Bobrowska, *Migracje Polaków po przystąpieniu do Unii Europejskiej*, Gdynia 2013, s. 52

<sup>428</sup> emigranci krótkookresowi to osoby przebywające za granicą od 2 do 12 miesięcy. Źródło: GUS, *Migracje zagraniczne ludności*, Warszawa 2003, s. 52

<sup>429</sup> B. Sakson, *Wpływ „niewidzialnych” migracji zagranicznych lat osiemdziesiątych struktury demograficzne Polski*, Monografie i opracowania, Warszawa 2002, s. 17

poprzednimi latami. W latach 1991–2001 głównymi krajami docelowymi emigracji z Polski na stałe były Niemcy – około 178 tysięcy osób, USA – 27 tysięcy oraz Kanada – 14,4 tysięcy<sup>430</sup>.

Przeprowadzony w 2002 roku Narodowy Spis Powszechny - wskazywał w obszarze migracji zagranicznych ludności, iż ponad 786 tys. osób mających stałe miejsce zamieszkania w Polsce, w momencie spisu przebywało powyżej 2 miesięcy za granicą. Prawie 80% tych osób, tj. ponad 626 tys., przebywało za granicą już 12 miesięcy lub dłużej. Pozostali, prawie 160 tys. osób, to emigranci krótkookresowi, czyli osoby przebywające za granicą od 2 do 12 miesięcy<sup>431</sup>.

W maju 2002 roku Polacy przebywali czasowo na wszystkich kontynentach, jednak najwięcej osób w krajach europejskich. W Europie znajdowało się prawie 461 tys. osób, z tego ponad 97% w krajach Unii Europejskiej. Zdecydowanie najwięcej Polaków mieszkało w Niemczech, gdzie przebywało ponad 294 tys. osób, tj. ponad 37% wszystkich polskich emigrantów. Na drugim miejscu znajdowały się Włochy – ok. 39 tys. mieszkańców Polski, następne miejsca zajmowały: Wielka Brytania (ok. 24 tys.), Francja (ok. 21 tys.) i Hiszpania (ok. 14 tys.). Tylko niecałe 3% mieszkańców Polski przebywało w krajach europejskich, które w 2002 roku znajdowały się poza obszarem Unii Europejskiej. Innym kontynentem chętnie wybieranym przez Polaków była Ameryka Północna i Środkowa, gdzie przebywało prawie 24% wszystkich emigrantów z Polski. W Stanach Zjednoczonych przebywało 158 tys. osób, co stanowiło ponad 20% wszystkich polskich emigrantów przebywających w tym czasie za granicą; w Kanadzie przebywało ok. 4% emigrantów. Zdecydowanie mniej osób wybrało Oceanię (0,7%) – Polacy przebywali głównie w Australii (ponad 5 tys. osób)<sup>432</sup>.

Kres komunizmu spowodował zatem, że obywatele Polski otrzymali szansę uzyskania korzystniejszych warunków do życia poza granicami kraju i to bez konieczności łamania prawa i uciekania się do nielegalnych wyjazdów<sup>433</sup>. Kluczowymi bodźcami skłaniającymi do emigracji był brak perspektyw życiowych, występujący szczególnie wśród młodszej części społeczeństwa. Wielu przedstawicieli młodej generacji, pełna przedsiębiorczości i zapału dążyła do osadzenia swojej przyszłości w zamożnych państwach kapitalistycznych. Olbrzymie dysproporcje w rozwoju gospodarczym i poziomie zamożności występujące pomiędzy Polską a zachodem były zasadniczymi determinantami popychającymi setki tysięcy młodych ludzi do wyjazdu, niezależnie od tego czy u źródłem emigracji były względy ekonomiczne czy polityczne.

---

<sup>430</sup> Por. Z. Stachowiak, *Ekonomia międzynarodowa wobec wyzwań cywilizacyjnych*, Warszawa 2004, s. 216

<sup>431</sup> GUS, *Migracje...* op.cit, s. 52

<sup>432</sup> Ibidem

<sup>433</sup> A. Sakson, *Migracje w XX wieku*, Poznań 2008, s. 4-5

Interesujące są także wyniki badań dotyczące kierunków migracji. Tak np. na początku lat dziewięćdziesiątych dla Polaków do najbardziej atrakcyjnych krajów migracji należały: USA – 47% badanych, Kanada – 37%, Niemcy – 25%, Australia i Nowa Zelandia – 20%, Francja – 18%, kraje skandynawskie – 14%, Włochy – 14%, Szwajcaria – 11%, Austria – 9% oraz Wielka Brytania – 7%<sup>434</sup>.

## **2.4. Emigracja zarobkowa Polaków po przystąpieniu do Unii Europejskiej**

Okres przystąpienia Polski do Unii Europejskiej zapoczątkował kolejną olbrzymią falę emigracji polskiego społeczeństwa. Akcesja spowodowała istotne zmiany w strukturze demograficznej i zawodowej na wiele lat. W pierwszych latach członkostwa, tylko trzy państwa europejskie podjęły decyzję o pełnym otwarciu rynku pracy dla polskich obywateli. Była to Wielka Brytania, Szwecja oraz Irlandia. Pozostałe kraje wprowadziły okres przejściowy, odsuwający w czasie swobodne podjęcie zatrudnienia na ich obszarze<sup>435</sup>. Pomimo, iż tylko trzy państwa zastosowały liberalną politykę - całkowicie otwierając swój rynek pracy dla obywateli z nowych państw członkowskich – to jednak były wśród nich dwa kraje oferujące wysoką płacę, stabilne zatrudnienie i możliwość posługiwania się językiem którego znajomość była popularna wśród znacznej części młodego pokolenia. Wielka Brytania oraz Irlandia okazały się zatem bardzo atrakcyjnym miejscem dla wielu Polaków. Swoboda przemieszczania, połączona z prawem do podjęcia legalnej pracy umożliwiającej wyższe niż w Polsce zarobki i znajomość języka angielskiego – to główne motywy, które spowodowały, iż oba kraje stały się upragnionym miejscem dla tysięcy rodaków.

Największy wzrost ilości polskich emigrantów odnotowały: Wielka Brytania, Irlandia oraz Niemcy. Jednak samodzielny liderem pod względem największych przyrostów w ostatnich dwóch latach są Niemcy. W 2015 roku, do naszego zachodniego sąsiada wyjechało prawie 50.000 obywateli Polski. Oznaczało to 7% wzrost względem poprzedniego roku. Głównymi czynnikami wpływającymi na atrakcyjność wyjazdów do Niemiec było pełne otwarcie od 2011 roku rynku pracy dla naszych obywateli<sup>436</sup>. Niemcy zawsze znajdowały się w czołówce krajów, do których

---

<sup>434</sup> A. Sakson, *Migracje...* op.cit., s. 4-5

<sup>435</sup> W. Małachowski, *Migracje we współczesnym świecie. Implikacje dla Polski*, Warszawa 2010, s. 68.

<sup>436</sup> GUS, *Informacja o rozmiarach i kierunkach czasowej emigracji z Polski w latach 2004 – 2015*, Warszawa 2016, s. 2

nasi obywatele chętnie wyjeżdżali do pracy. Dodatkowo niska stopa bezrobocia w Niemczech (w grudniu 2015 r. – 4,4%)<sup>437</sup> oraz zdecydowanie wyższe zarobki skutecznie zachęcają do podejmowania zatrudnienia po zachodniej stronie Odry. Kolejnym krajem odnotowującym trwały wzrost przyjazdów była Wielka Brytania z ilością ok. 35 tys. (co stanowi 5,1 % wzrost). Wielka Brytania w dalszym ciągu pozostaje na pierwszym miejscu, jednak różnica liczebności przebywających czasowo Polaków w obydwu krajach zmniejsza się. Spośród krajów UE niewielki wzrost liczby Polaków zaobserwowano również we Francji<sup>438</sup>.

Wśród głównych motywów uzasadniających tak masową skalę emigracji z Polski wymienia się przede wszystkim: sytuację demograficzną wynikającą z wyżu lat 80-tych, wysoką stopę bezrobocia, niedopasowany system edukacji do rynku pracy i przede wszystkim różnice w poziomie wynagrodzeń pomiędzy Polską a państwami docelowymi. Wstąpienie Polski do Unii Europejskiej przyczyniło się do jej bezprecedensowego otwarcia na zachód. Izabela Grabowska-Lusińska i Marek Okólski doszli do przekonania, iż w historii Polski nie wystąpiły i prawdopodobnie nigdy w przyszłości już nie wystąpią warunki do exodusu w podobnej skali jaka miała miejsce od 2004 roku<sup>439</sup>.

Jednocześnie znacząco zmienił się stosunek do życia i kultura młodego pokolenia. *Dziś migracje Polaków nabrały specyficznego znaczenia, stały się czymś naturalnym. Nikogo nie dziwią spontaniczne wyjazdy do pracy, opuszczenie kraju na rok, dwa lub na zawsze staje się normą. Aktualnie liczy się chęć zarobienia jak największych pieniędzy, poprawy warunków materialnych, czasem nauka języka obcego, a nierzadko zawodowa kariera*<sup>440</sup>.

Jak wykazały wyniki Narodowego Spisu Powszechnego, co potwierdziły kolejne badania statystyczne prowadzone w gospodarstwach domowych, głównym powodem wyjazdów za granicę jest chęć podjęcia tam pracy. W wyborze kraju emigracji odgrywają znaczną rolę nie tylko warunki życia w kraju przyjmującym i stosunek mieszkańców tego kraju do imigrantów, ale również uwarunkowania historyczne, bliskość kraju oraz w ogromnej mierze ukształtowane sieci migracyjne – informacje o doświadczeniach krewnych, sąsiadów i znajomych<sup>441</sup>.

---

<sup>437</sup> Eurostat, Unemployment by sex and age - monthly average, [http://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-datasets/-/une\\_rt\\_m](http://ec.europa.eu/eurostat/en/web/products-datasets/-/une_rt_m)

<sup>438</sup> GUS, Informacja...op.cit., s. 2

<sup>439</sup> M. Okólski, I. Grabowska-Lusińska, Emigracja ostatnia, Warszawa 2009, s. 8

<sup>440</sup> A. Bobrowska, Migracje...op.cit., s. 53

<sup>441</sup> GUS, Informacja o rozmiarach i kierunkach czasowej emigracji z Polski w latach 2004 – 2013, Warszawa 2014, s. 1-2



## 2.5. Podsumowanie i wnioski

Na przestrzeni ostatnich pięćdziesięciu lat zmianie ulegały czynniki determinujące chęć opuszczenia kraju przez polskich obywateli. Do stałych bodźców zawsze jednak zaliczała się wysoka skłonność do emigracji, której źródła leżały w obowiązującym systemie politycznym, fatalnej kondycji gospodarczej państwa czy dążeniu do poprawy standardu życia. Poza jedynym okresem głębokiego stalinizmu, kiedy nastąpiło całkowite zamknięcie kraju na świat zewnętrzny, Polacy zawsze dostrzegali szansę na poprawę swojej sytuacji poprzez wyjazd z kraju.

Wyjazdy za granicę powodują jednak zawsze określone konsekwencje. Emigracja wpływa na losy osób pozostających w ojczyźnie. Do takich konsekwencji zalicza się skutki transgranicznego dziedziczenia ze wszelkimi ich aspektami prawnopodatkowymi. Osoby mające rodziny, krewnych, bliskich przyjaciół pozostających w Polsce, w chwili śmierci przekazują swój majątek spadkobiercom - dziedziczącym w oparciu o przepisy polskiego prawa jak również prawa państwa źródłowego. Skutkuje to koniecznością prowadzenia odrębnych postępowań spadkowych a równie często obowiązkiem uregulowania zobowiązań fiskalnych w poszczególnych państwach.

Problem transgranicznego dziedziczenia jest szczególnie istotny wśród państw o największych skupiskach Polonii. Do takich krajów zaliczają się Niemcy, Anglia, Irlandia, Francja, Stany Zjednoczone, Kanada oraz Australia. We wszystkich tych siedmiu krajach przebywa łącznie czternaście milionów osób polskiego pochodzenia. Stanowi to o potencjalnej ilości postępowań spadkowych, w które będą zaangażowani polscy obywatele w momencie ich powołania do spadku czy to w oparciu o testament czy też przepisy ustawy.

## Rozdział 3

### Mechanizmy dziedziczenia spadków w państwach zamieszkałych przez Polonię

#### 3.1. Międzynarodowe prawo spadkowe jako źródło mechanizmów dziedziczenia spadków

Czynność prawna wywiera skutek z chwilą jej dokonania. Ta generalna zasada nie znajduje jednak zastosowania w przypadku prawa spadkowego, gdzie sporządzenie testamentu przez spadkodawcę nie wywołuje natychmiastowych konsekwencji. Następstwa dokonanych rozporządzeń testamentowych są odsunięte w czasie, aż do chwili śmierci testatora. W następstwie tego zdarzenia kończy się wszelka aktywność podmiotu, również ta w przestrzeni prawej. W tych warunkach, szczególnie ważne jest, aby obrót prawny zachował ciągłość. Z tego powodu, tak istotne jest określenie przepisów, według których inny podmiot wstąpi w prawa osoby, której podmiotowość wygasła. W przypadku nie sporządzenia przez spadkodawcę testamentu, porządek dziedziczenia odzwierciedli ustawa, określająca kolejność w oparciu o założenia przyjęte przez ustawodawcę<sup>442</sup>.

W kontekście dziedziczenia transgranicznego, związanego z rosnącą ilością relokacji obywateli poza granice macierzystego kraju, coraz większego znaczenia nabiera rola międzynarodowego prawa spadkowego. Kwestią niebagatelnej wagi jest aspekt dziedziczenia ustawowego i testamentowego w otoczeniu ponadnarodowym. Sytuacja prawna, w której zachodzi potrzeba rozstrzygnięcia - przez dane ustawodawstwo - konfliktu wynikającego z odrębności przepisów poszczególnych państw wywołuje dylemat, polegający na podjęciu decyzji: legislację którego państwa należy zastosować do oceny danego stosunku prawnospadkowego?

Kwestia międzynarodowego dziedziczenia jest szczególnie istotna współcześnie. Fakt rosnącej ilości stosunków prawnych o charakterze transgranicznym i jednoczesna luka w zakresie obowiązywania spójnej regulacji materialnego prawa spadkowego na poziomie międzynarodowym - wzmacnia konieczność opracowania właściwych rozwiązań legislacyjnych uwzględniających ówczesne uwarunkowania społeczne.

Niestety - co do zasady -, aspekty dotyczące kolejności dziedziczenia i procedury nabycia spadku nie są przedmiotem prawa międzynarodowego. W przepisach międzynarodowych brak jest

---

<sup>442</sup> E. Kamarad, *Prawo właściwe dla czynności prawnych mortis causa – uwagi de lege lata i de lege ferenda*, Kraków 2016, s. 55

zaleceń dotyczących kierunków zharmonizowania regulacji w tym względzie, pomimo iż pierwsze próby zmierzające w kierunku standaryzacji podjęto już w XIX wieku.

*Dążenie do harmonizacji prawa spadkowego i szerokiej współpracy organów stosujących je na co dzień stwarza wizję unifikacji prawa europejskiego w tym zakresie. Jej początki sięgają prawa rzymskiego. Trzeba bowiem pamiętać, że koncepcja unifikacji prawa zrodziła się wraz z powstaniem badań komparatystycznych, których podstawowym zadaniem było ujednoczenie prawa, początkowo europejskiego, a w perspektywie ogólnoświatowego, spójnego dla całej ludzkości. Europa kontynentalna pamięta okresy, kiedy w kulturze prawnej była zjednoczona. Okoliczność ta wiązała się z recepcją prawa rzymskiego, stanowiącego niegdyś wspólną dla wszystkich ratio scripta.<sup>443</sup>*

Harmonizacja prawa spadkowego jest niezbędna dla zachowania sprawiedliwości i pewności postępowań spadkowych. Osoba otrzymująca spadek powinna mieć gwarancję, że jej sytuacja zostanie w identyczny sposób rozstrzygnięta, niezależnie od tego czy w jej sprawie orzeka sąd w Polsce, w Niemczech czy we Francji. Wiarygodność uprawnień przysługujących spadkodawcy oraz ciężących na nim obowiązków jest zasadnicza. Z tego powodu, państwa powinny ustanowić jednakowe normy kolizyjne, wskazując jakie prawo merytoryczne jest właściwe w danej sytuacji. Ujednoczenie norm prawa prywatnego międzynarodowego umożliwi osiągnięcie kolizyjno-prawnej harmonii rozstrzygnięć, czyli stanu, w którym sądy państw objętych unifikacją zastosują w tej samej sprawie prawo merytoryczne tego samego państwa<sup>444</sup>.

Jak wskazuje M. Załucki, ze względu na fakt, iż tradycje prawne i aksjologiczne poszczególnych systemów różnią się od siebie, przeważnie prawo krajowe poszczególnych państw różni się od ustawodawstwa innego państwa, obejmuje to również prawo spadkowe. *O ile aspekty dziedziczenia oparte są na zbliżonych fundamentach, o tyle konstrukcje prawne poszczególnych instytucji prawa spadkowego różnią się, co jest zresztą charakterystyczne dla całej materii prawa cywilnego. Podstawowe różnice występują choćby w zakresie dziedziczenia ustawowego. Dotyczą one m.in. kręgu spadkobierców ustawowych i porządku ich dziedziczenia, zasady reprezentacji w obrębie krewnych, dziedziczenia małżonka czy dziedziczenia dzieci pozamałżeńskich. W różny sposób w poszczególnych ustawodawstwach unormowana jest także zdolność testowania. Dotyczy to zwłaszcza wpływu na tę zdolność zawarcia małżeństwa oraz wieku. Jednocześnie różnice występują również w związku z ochroną rodziny spadkodawcy na skutek niepowołania jej członków*

---

<sup>443</sup> M. Rzewuski, *Transmisja spadku*, Warszawa 2016, s. 33

<sup>444</sup> M. Czepelak, *Między Hągą a Brukselą – w poszukiwaniu współczesnej wizji prawa prywatnego międzynarodowego*, Warszawa 2006, s. 297

do dziedziczenia. W tym zakresie niektóre systemy prawne posługują się systemem rezerwy podczas gdy inne systemem zachowku; inne są także zasady dotyczące wydziedziczenia. Także rozmaicie poszczególne systemy odnoszą się do testamentów wspólnych i umów dziedziczenia. To wszystko powoduje, iż dostosowanie zasad i koncepcji prawa spadkowego do jednego wzorca jest procesem bardzo trudnym<sup>445</sup>.

Próby ujednoczenia obowiązujących przepisów prawa podejmowane były już w przeszłości. Harmonizacja prawa to bowiem proces polegający na dostosowaniu porządku prawnego poszczególnych państw do norm i zasad wynikających z przyjętego dokumentu harmonizacyjnego<sup>446</sup>.

Ze względu na przytoczone przesłanki, działania zmierzające do ujednoczenia regulacji krajowych zostały zapoczątkowane na konferencjach odbywających się w Holandii, w Hadze. W 1893 r. odbyła się pierwsza z konferencji prawa prywatnego międzynarodowego. Kolejne konferencje organizowano w latach 1893, 1894, 1900 oraz 1904. Agenda spotkań dotyczyła unifikacji prawa kolizyjnego, w tym m.in. konwencji o prawie właściwym dla spraw spadkowych<sup>447</sup>. „Prace były następnie prowadzone podczas konferencji piątej (1925) i szóstej (1928). Efektem tych sesji był projekt konwencji o zbiegu ustaw i jurysdykcji w materii spadków i testamentów, która jednak nigdy nie weszła w życie. Dodać zaś należy, że w pracach tych wzięli udział także Polacy, a M. Rostworowski był wiceprzewodniczącym piątej konferencji i przewodniczącym konferencji szóstej”<sup>448</sup>.

Tradycja organizowania kolejnych konferencji, przekształciła się w powołanie Haskiej Konferencji Prawa Prywatnego Międzynarodowego, organizacji której celem stało się ułatwienie współpracy międzynarodowej oraz poprawa życia obywateli państw członkowskich w obszarze prawa prywatnego, handlowego oraz relacji transgranicznych<sup>449</sup>. Powstała organizacja stała się regularnie działającym międzyrządowym podmiotem regulującym różne kwestie z zakresu prawa prywatnego międzynarodowego i międzynarodowego postępowania cywilnego.

---

<sup>445</sup> M. Załucki, Ku jednolitemu prawu spadkowemu w Europie, Zielona księga Komisji Wspólnot Europejskich o dziedziczeniu i testamentach, Kraków 2009, s. 105

<sup>446</sup> Ibidem

<sup>447</sup> Por. F. Kasperek, Druga Konferencja w Hadze celem kodyfikacji prawa międzynarodowego prywatnego od 25 czerwca do 13 lipca 1894, Kraków 1895; R. Rybarski, Międzynarodowe prawo spadkowe na tle obrad haskich konferencji z lat 1893-1904, Przegląd prawa i administracji 1909, s. 472

<sup>448</sup> M. Załucki, Wydziedziczenie...op. cit., s. 113

<sup>449</sup> H. Loon, The Hague conference on private international law, Hague 2007, s. 3

Rezultatem późniejszego działania Konferencji było przyjęcie czterech konwencji haskich, obejmujących swoim zakresem merytoryczne i kolizyjne prawo spadkowe<sup>450</sup>. Opracowane konwencje - w znaczącym stopniu - wyznaczają współczesne normy międzynarodowego prawa spadkowego. Do wydanych konwencji należą: Konwencja z dnia 5 października 1961 r. o kolizji przepisów prawnych w kwestii formy rozporządzeń testamentowych (Dz. U. z 1969 r. Nr 34, poz. 284), Konwencja z dnia 2 października 1973 r. o międzynarodowym zarządzaniu spadkami, Konwencja z dnia 1 lipca 1985 r. o prawie właściwym dla trustów i ich uznawania oraz Konwencja z dnia 1 sierpnia 1989 r. o prawie właściwym dla dziedziczenia<sup>451</sup>.

Największym sukcesem w dotychczasowym procesie standaryzacji międzynarodowego prawa spadkowego było przyjęcie Konwencji z 1961 r. o kolizji przepisów prawnych w kwestii formy rozporządzeń testamentowych. Dokument - w skutek ratyfikacji przez 41 państw - gwarantuje powszechność stosowania przyjętych przepisów<sup>452</sup>. Zasadniczym celem uchwalonej konwencji było dążenie do utrzymania ważności sporządzonych testamentów, poprzez przyjęcie zasady, iż dla zachowania ważności rozporządzeń testamentowych wystarczy dochowanie formy wymaganej wyłącznie w jednym z systemów prawnych, którego jurysdykcja mogłaby mieć zastosowanie w konkretnej sprawie. Zgodnie bowiem z art. 1 tej konwencji, testament jest ważny pod względem formy, jeżeli spełniony jest jeden z niżej wskazanych warunków: jego forma jest zgodna z prawem miejsca dokonania rozrządzenia; prawem państwa, którego spadkodawca był obywatelem; prawem miejsca zamieszkania lub pobytu spadkodawcy w chwili rozporządzenia lub jego śmierci, a w odniesieniu do nieruchomości także prawa miejsca jej położenia. Do ważności testamentu pod względem formy wystarczy zatem, aby została zachowana jego forma z uwzględnieniem któregośkolwiek z przypadków wskazanych powyżej<sup>453</sup>.

Ratyfikacja konwencji stanowi zatem bardzo duże ułatwienie w procesie dziedziczenia zarówno dla spadkodawcy jak również jego spadkobierców. Dla zachowania ważności rozporządzeń testamentowych nie jest bowiem wymagana znajomość regulacji z zakresu formy testamentu w poszczególnych ustawodawstwach krajowych. W praktyce, obywatel Francji sporządzający testament w Niemczech, dokonujący rozporządzeń majątkowych nieruchomości znajdującej się w Polsce - nie jest zobligowany do znajomości wymogów prawnych dla

---

<sup>450</sup> M. Załucki, Konwencje międzynarodowe dotyczące prawa spadkowego, Warszawa 2008, s. 25-28

<sup>451</sup> M. Załucki, Wydziedziczenie...op. cit., s. 113-114

<sup>452</sup> Por. A. Mączyński, Dziedziczenie testamentowe w prawie prywatnym międzynarodowym. Ustawowe i konwencyjne unormowanie problematyki formy, Kraków 1979, s. 55 oraz E. Kamarad, Prawo właściwe...op.cit., s. 55

<sup>453</sup> Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2014 r., sygn. akt I CSK 195/13

sporządzenia ważnego testamentu we wszystkich tych trzech państwach. Zapewnienie mocy wiążącej ostatniej woli spadkodawcy będzie wymagać sporządzenia testamentu wyłącznie w oparciu o przepisy prawa jednego z wymienionych krajów.

Kierując się kolejnością chronologiczną zawieranych konwencji, drugą konwencją z zakresu prawa spadkowego była przyjęta 2 października 1973 r. konwencja o międzynarodowym zarządzaniu spadkami. Nadrzędnym celem dokumentu jest ułatwienie zarządzania majątkiem należącym do osoby zmarłej, a znajdującego się w innych państwach. Realizacja prawa do zarządzania odbywa się za pośrednictwem międzynarodowego certyfikatu uprawniającego podmiot/ podmioty do administrowania ruchomościami<sup>454</sup>.

Kolejną umową międzynarodową jest konwencja o prawie właściwym dziedziczenia. Jest to regulacja mającą za zadanie dopełnienie aspektów kolizyjno-prawnych znajdujących się w konwencji z 1961 r. dotyczącej kolizji przepisów prawnych w kwestii formy rozporządzeń testamentowych. Ostatnią konwencją jest umowa międzynarodowa z 1985 r. dotycząca norm kolizyjnych w obrębie trustów i ich uznawania<sup>455</sup>.

Wśród źródeł prawa międzynarodowego - o fundamentalnym znaczeniu w zakresie harmonizacji prawa spadkowego - jest również konwencja UNIDROIT, dążąca do osiągnięcia jednolitej formy testamentu o zasięgu międzynarodowym. Konwencja została sygnowana w Waszyngtonie w dniu 26.10.1973 r.<sup>456</sup>. Nie została jednak ratyfikowana przez wszystkie państwa będące jej stroną, w tym przez Wielką Brytanię oraz Stany Zjednoczone, czyli dwa państwa z grupy krajów o największych skupiskach polskiej emigracji. Polska także nie jest stroną konwencji waszyngtońskiej. Obecnie, konwencja została ratyfikowana przez trzynaście państw, w tym Francję oraz Australię<sup>457</sup>.

W oparciu o przepisy konwencji, testament międzynarodowy zostanie uznany za prawnie wiążący – niezależnie od przepisów obowiązujących w państwie, w którym testament został sporządzony; bez względu na ustawodawstwo państwa, w którym znajdują się składniki rozporządzalnego majątku, jak również niezależnie od legislacji państwa, którego obywatelstwo

---

<sup>454</sup> Art. 1 konwencji. Treść dokumentu - w wersji angielskiej – znajduje się pod poniższym adresem mailowym: <https://assets.hcch.net/docs/101cb2f6-ec2e-4b89-9691-d714cce75e97.pdf>

<sup>455</sup> Por. P. Stec, Konwencja haska w sprawie prawa właściwego dla trustów i ich uznawalności, Katowice 2005, s. 85–105

<sup>456</sup> B. Kucia, Forma testamentu w systemach common law, Warszawa 2017, s. 14

<sup>457</sup> Aktualna lista państw-stron konwencji jest dostępna pod poniższym adresem internetowym: <http://www.unidroit.org/status-successions>

posiada testator – pod warunkiem spełnienia określonych wymogów formalnych, wymienionych enumeracyjnie w art. 1 konwencji. I tak: ostatnia wola powinna zostać sporządzona pisemnie, samodzielnie i osobiście przez testatora; spisana w dowolnym języku nowożytnym i na dowolnie wybranym nośniku informacji. Pod ostatnim zdaniem w treści testamentu, dokument - w obecności świadków i „upoważnionej osoby” - musi zostać podpisany przez spadkodawcę. W przypadku ograniczeń fizycznych testatora - uniemożliwiających samodzielne złożenie podpisu pod treścią rozporządzeń majątkowych – testament w zastępstwie spadkodawcy musi zostać podpisany przez „upoważnioną osobę”. Treść konwencji nie zawiera prawnej definicji „osoby upoważnionej”, z tego powodu określenie terminu „osoby upoważnionej” należy do kompetencji kraju ratyfikującego<sup>458</sup>.

We współczesnych czasach, w których mobilność społeczeństwa jest największa w nowożytnej historii, a ilość operacji transgranicznych niewspółmierna do wolumenów z przeszłości, przyjęcie każdej konwencji zmierzającej do harmonizacji przepisów prawa spadkowego należy uznać za pozytywne działanie. Konwencja UNIDROIT stanowi niewątpliwie dobre rozwiązanie na drodze do unifikacji przepisów i usprawnienia procesu dziedziczenia. Zawiera wiele nowatorskich rozwiązań ułatwiających sporządzenie testamentu. Z drugiej jednak strony stawia przed testatorem wymogi, które należy uznać za przesadnie sformalizowane i niepotrzebnie komplikujące proces sporządzenia testamentu. W szczególności wymóg obecności świadków i „osoby upoważnionej” jest przejawem nadmiernej skrupulatności, którą – w przypadku sporządzenia testamentu w innej formie niż własnoręczna – mogłaby zostać zastąpiona warunkiem obecności dwóch „niezależnych” świadków, poświadczających ostatnią wolę spadkodawcy.

W zakresie harmonizacji międzynarodowego prawa spadkowego należy również przytoczyć konwencję bazylejską z dnia 16 maja 1972 r. dotyczącą ustanowienia systemu rejestracji testamentów. Celem prowadzenia rejestru testamentów jest zmniejszenie ryzyka, że testament pozostanie po śmierci spadkodawcy nieujawniony lub będzie odnaleziony z opóźnieniem. Rejestr może umożliwić także odszukanie testamentu, gdy jego sporządzenie albo miejsce przechowywania nie są całkowicie pewne<sup>459</sup>.

Wszystkie przytoczone powyżej akty międzynarodowego prawa spadkowego nie określają jednak kwestii mechanizmów dziedziczenia i podmiotów upoważnionych do nabycia spadku – tak niezbędnej w przypadku dziedziczenia ustawowego. Niestety, w prawie międzynarodowym brak

---

<sup>458</sup> Treść konwencji: <http://www.unidroit.org/fr/successions-ol-2/convention-succession-en>

<sup>459</sup> M. Załucki, *Ku jednolitemu...*op.cit., s. 110

jest szczegółowych zaleceń określających kierunki ujednoczenia przepisów krajowych w tym względzie. Konwencje międzynarodowe z zakresu prawa spadkowego nie poświęcają powyższym zagadnieniom należytej uwagi, ograniczając się właściwie do aspektów związanych ze swobodą testowania, wyrażoną poprzez wskazanie dozwolonych form testamentów.

Ze względu na wzrost przypadków dziedziczenia transgranicznego, każdorazowo stwarzających spadkobiercom trudności i bariery wynikające z odmienności poszczególnych ustawodawstw krajowych w zakresie prawa spadkowego, społeczność międzynarodowa powinna zmierzać do opracowania przepisów regulujących jurysdykcję i prawo postępowania spadkowego w obszarze transgranicznym. Spójne przepisy na poziomie wielonarodowym znacząco ułatwiłyby proces dziedziczenia, gwarantując przejrzystość i pewność spadkobiorcom. Istniejące rozbieżności w zakresie dziedziczenia ustawowego, kręgu spadkobierców ustawowych, porządku dziedziczenia, dziedziczenia małżonka, czy dziedziczenia dzieci spoza formalnego związku powinny zostać ustandaryzowane i zharmonizowane.

### **3.2. Zakres europejskiego prawa spadkowego i jego wpływ na aspekt transgranicznego dziedziczenia**

Ograniczony zakres merytoryczny uchwalonych konwencji międzynarodowych oraz nieliczna grupa państw-członków tych konwencji nie rozwiązuje zatem problemów związanych z dziedziczeniem transgranicznym, utrzymując różnice wynikające z obowiązujących regulacji krajowych. Podobne wnioski dostrzegła Unia Europejska, wskazując iż ze względu na rozbieżności w prawodawstwie poszczególnych państw i wynikające z tego różnice w prawie rzeczowym, normach proceduralnych i kolizyjnych, dziedziczenie transnarodowe wiąże się z licznymi problemami dla spadkobiorców<sup>460</sup>. Jak wskazywano: „*Wzmożona mobilność osób w obrębie przestrzeni bez wewnętrznych granic, a także coraz większa liczba związków między obywatelami różnych Państw Członkowskich, z którymi często wiąże się zakup majątków znajdujących się na terytorium kilku krajów Unii, w szczególny sposób komplikują sprawy związane z dziedziczeniem spadku*”<sup>461</sup>.

---

<sup>460</sup> R. Deville, EJTN seminar on cross boarder inheritance law, Brussels 2014, s. 1

<sup>461</sup> Zielona Księga prawo spadkowe i testamenty, COM (2005), {SEC(2005) 270}, Bruksela 2005, s. 3



W związku z powyższymi okolicznościami, Unia Europejska rozpoczęła pracę nad standaryzacją przepisów w obrębie państw członkowskich. Prace badawcze powierzono Niemieckiemu Instytutowi Notarialnemu w Würzburgu<sup>462</sup>, który w 1998 r., pod przewodnictwem prof. Dörner i prof. Lagarde przedstawił propozycje ujednoczenia międzynarodowego prawa spadkowego<sup>463</sup>. W raporcie wskazano, iż podstawową zmianą w zakresie prawa spadkowego powinno być respektowanie wyroku wydanego w jednym z krajów członkowskich przez wszystkie pozostałe państwa unijne, poprzez uznanie zasady obowiązywania prawa jednego państwa<sup>464</sup>.

W oparciu o wnioski z przygotowanego raportu, na szczycie Rady Europejskiej w 2004 r. został przyjęty Program Haski<sup>465</sup> przyznający pierwszeństwo dla rozwoju przestrzeni do wolności, bezpieczeństwa i sprawiedliwości w Unii Europejskiej. Program określił plan działania w zakresie prawa prywatnego międzynarodowego. Zgodnie z nim, do 2011 r. miały zostać opracowane instrumenty wspólnotowe zawierające normy kolizyjne w zakresie zobowiązań umownych i pozaumownych, alimentów, rozwodów i separacji, majątkowych ustrojów małżeńskich oraz spraw spadkowych<sup>466</sup>.

Program Haski przewidywał sporządzenie Zielonej Księgi, dokumentu będącego formą debaty na temat zasad dziedziczenia *ab intestato*<sup>467</sup> lub testamentowego w kontekście międzynarodowym. Zielona Księga miała na celu zasygnalizowanie konieczności analizy zagadnień dziedziczenia w międzynarodowym prawie prywatnym<sup>468</sup>. W opublikowanym 1 marca 2005 r. dokumencie, Komisja Wspólnot Europejskich sformułowała trzydzieści dziewięć pytań adresowanych do podmiotów teoretycznie zaangażowanych w proces dotyczący właściwości prawa i jurysdykcji sądów w sprawach spadkowych, sposobów potwierdzania kwalifikacji spadkobiercy lub zarządcy spadku czy rejestru testamentów<sup>469</sup>.

---

<sup>462</sup> (red.) M. Pazdan, J. Górecki, Nowe europejskie prawo spadkowe, Warszawa 2015, s. 20

<sup>463</sup> M. Załucki, Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 650/2012 z dnia 4 lipca 2012 r. w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia spadkowego z dnia 4 lipca 2012 r. (Dz.Urz. UE L 2012, poz. 107), s. 4

<sup>464</sup> M. H. Wolde, Conflict of Law of Succession in the European Union. Perspectives for a Harmonization. Würzburg 2004, s. 3

<sup>465</sup> Program haski: Wzmocnienie wolności, bezpieczeństwa i sprawiedliwości w Unii Europejskiej, (Dz. U UE C53/1 2005/C 53/01 z 3.3.2005)

<sup>466</sup> (red.) M. Pazdan, J. Górecki, Nowe...op.cit., s. 21

<sup>467</sup> Dziedziczenie *ab intestato*: dziedziczenie bez testamentu. Patrz: słowniczek Zielonej Księgi...op.cit., s. 2

<sup>468</sup> M. Załucki, Ku jednolitemu...op.cit., s. 106

<sup>469</sup> Por. T. Pajor, O projekcie harmonizacji międzynarodowego prawa spadkowego w Unii Europejskiej, Poznań 2005, s. 877

Wśród podstawowych postulatów Komisji, wymieniono potrzebę ułatwienia procesu dziedziczenia transgranicznego oraz opracowanie wspólnotowego mechanizmu polegającego na zagwarantowaniu akceptacji dokumentów (testamentów, aktów notarialnych, zaświadczeń, pism urzędowych) w poszczególnych państwach członkowskich. Komisja wskazała ponadto, na brak aktualnie możliwości całkowitej harmonizacji zasad merytorycznego prawa spadkowego w krajach unijnych, z tego powodu konieczne jest podjęcie działań wyłącznie w obszarze norm kolizyjnych. Komisja zaznaczyła, iż na poziomie wspólnotowym nie dokona się żaden postęp w dziedzinie prawa spadkowego bez wcześniejszego uregulowania prawa właściwego<sup>470</sup>.

Zielona Księga nie dostarczyła gotowych sposobów rozwiązania dylematów związanych z dziedziczeniem transgranicznym na obszarze Unii Europejskiej. W dokumencie skupiono się wyłącznie na dogłębnej weryfikacji istniejących problemów bez wskazania właściwych metod działania. Zgodnie z informacją ujętą we wstępie dokumentu, intencją Zielonej Księgi było otwarcie szeroko zakrojonych konsultacji dotyczących zasad dziedziczenia w kontekście międzynarodowym<sup>471</sup>.

Komisja wskazała, iż najważniejszym zadaniem jest zdefiniowanie zakresu stosowania norm kolizyjnych – stanowiących najistotniejszy obszar inicjatywy legislacyjnej w Europie. Kolejną dziedziną zainteresowania powinien stać się aspekt wyboru łącznika, za pomocą którego dany stosunek prawno-spadkowy mógłby zostać połączony z określonym ustawodawstwem merytorycznym<sup>472</sup>.

Ideą łącznika byłoby rozwiązanie wszystkich problemów. Według propozycji Komisji, takim kryterium mogłoby być obywatelstwo przez długi okres czasu traktowane jako najistotniejszy determinant wyboru właściwego prawodawstwa lub miejsce stałego pobytu, coraz częściej preferowane jako najwłaściwsze kryterium wyboru jurysdykcji. Jednak jak zaznaczono w dokumencie, oba determinanty mają swoje minusy. Ostatnie miejsce zamieszkania osoby zmarłej, uznane za kryterium łącznika, mogłoby na przykład pociągnąć za sobą zastosowanie prawa bardzo słabo powiązanego z samym spadkiem: gdy spadkodawca nie posiada obywatelstwa kraju, w którym umiera i gdy większość jego majątku znajduje się w innym kraju. Z tego powodu, Komisja zastanawiała się czy w związku z tym upierać się przy znalezieniu jedyne kryterium łącznika,

---

<sup>470</sup> Fragment uzasadnienia konieczności podjęcia problematyki Zielonej Księgi...op.cit., s. 3

<sup>471</sup> M. Załucki, Ku jednolitemu...op.cit., s. 107

<sup>472</sup> Ibidem

czy może przyjąć w tej kwestii pewną elastyczność umożliwiając stronom dokonanie pewnego wyboru<sup>473</sup>.

Jak słusznie wskazano w Zielonej Księdze „bez względu bowiem na rodzaj łącznika, jaki zostanie wybrany w przyszłej normie wspólnotowej w celu ustalenia prawa właściwego, nie można wykluczyć, że powyższe kryterium będzie w pewnych sytuacjach słabo dostosowane do uzasadnionych oczekiwań uczestników postępowania spadkowego. Oczekiwania te stanowią parametr, który należy brać pod uwagę w kontekście jednolitego rynku, gwarantującego swobodny przepływ osób. Dana osoba może więc przebywać przez jakiś czas w jakimś kraju, nie nabywając tam żadnego majątku, ponieważ ma ona zamiar docelowo powrócić do kraju swojego pochodzenia, gdzie zresztą w dalszym ciągu mieszka jej rodzina i gdzie znajduje się jej majątek. Jeżeli ta osoba umrze w kraju, w którym mieszkała, mogłoby być uzasadnione, by kwestie dziedziczenia po niej podlegały jej prawu ojczystemu. Natomiast łącznik z prawem kraju jego pochodzenia staje się bezzasadny jeżeli spadkodawca dawno temu opuścił kraj swojego pochodzenia i jeżeli mieszkał w Państwie Członkowskim, w którym znajdują się wszystkie jego powiązania, zarówno rodzinne, jak i majątkowe”<sup>474</sup>.

Wątpliwości scharakteryzowane przez Komisję opisują współczesne trudności dotyczące międzynarodowego prawa spadkowego. Zidentyfikowanie jednego łącznika służącego do rozgraniczenia i stosowania norm krajowych jest zadaniem ryzykownym. Stanowisko Komisji jest jak najbardziej racjonalne, iż znalezienie właściwego łącznika stanowi olbrzymie wyzwanie, szczególnie, iż niezmiernie ciężko zadecydować o określeniu kryterium przystającego do okoliczności każdego, potencjalnego spadkobiorcy. Mnogość alternatyw i sytuacji życiowych powoduje, iż ograniczenie się do jednego czynnika, nigdy nie będzie odpowiednim rozwiązaniem dla każdej sytuacji. Z tego powodu, zdefiniowanie sztywnego łącznika jako jedyne sposobu wyeliminowania rozbieżności w procedurze nabycia spadku nie byłoby najbardziej optymalne. Z drugiej strony, nie wydaje się osiągalne, opracowanie jednego, wspólnego aktu prawnego regulującego aspekty dziedziczenia w Unii Europejskiej. Praca nad przygotowaniem takiego aktu normatywnego trwałaby niewątpliwie bardzo długo, nie dając gwarancji pozytywnego zakończenia poprzez wypracowanie wspólnego stanowiska, akceptowalnego przez wszystkie państwa członkowskie jednocześnie.

---

<sup>473</sup> Zielona Księga...op.cit., s. 4

<sup>474</sup> Ibidem

Jak wskazuje W. Machała, bardziej racjonalnym rozwiązaniem wydaje się postulat, aby prace nad instrumentem europejskim postępowały na zasadzie „małych kroków”<sup>475</sup>. „Priorytet powinny mieć prace nad rozwiązaniami konkretnych problemów, które okazują się najbardziej uciążliwe dla praktyki. Wśród tych problemów na czoło zdają się wysuwać kwestia właściwej jurysdykcji krajowej w sprawach spadkowych oraz procedury stwierdzenia nabycia spadku. Kolejnym właściwym krokiem wydaje się – w opinii autora - ujednoczenie reguł kolizyjnych o charakterze materialnym (wskazujących prawo właściwe do oceny skutków otwarcia spadku), a to w celu uniknięcia pozytywnych i negatywnych sporów o właściwość (czyli opisywanej w „Zielonej księdze” na str. 6 sytuacji, kiedy – z uwagi na zastosowanie w krajowych systemach prawnych różnych łączników – więcej niż jeden system prawny okazuje się właściwy do oceny skutków otwarcia spadku lub, przeciwnie, żaden system właściwy nie jest). Dopiero po przeprowadzeniu harmonizacji reguł kolizyjnych, może przyjść dogodny czas dla próby ujednoczania reguł materialnoprawnych dotyczących dziedziczenia *ab intestato* (ustawowego), uprawnień bliskich spadkodawcy na wypadek niepowołania ich do dziedziczenia (zachowku lub rezerwy), umów dotyczących spadku oraz testamentów. Ideę harmonizacji szczegółowych unormowań proceduralnych dotyczących działu spadku – według autora – należałoby w ogóle porzucić. Unormowania te stanowią bowiem organiczną część krajowych systemów postępowania cywilnego i próba ich ujednoczania albo wiązałaby się z koniecznością harmonizowania na szczeblu UE całej procedury cywilnej, albo stwarzałaby realne ryzyko destabilizacji systemów krajowych przez wprowadzenie do nich „ciała obcego” – regulacji niespójnych z resztą przepisów”<sup>476</sup>.

Jak dalej wskazuje W. Machała, dla uczestnika postępowania spadkowego zdecydowanie większą rolę w praktyce ma problem w jakiej instytucji będzie załatwiał swoją sprawę spadkową niż ten, na jakiej podstawie i według jakiego prawa uzyska spadek. „Podstawowe pytanie, jakie stawia Komisja, sprowadza się do kwestii czy wskazane jest ustalenie jednej jurysdykcji krajowej w sprawach spadkowych. Bezspornie wskazanym byłoby wypracowanie reguły kolizyjnej określającej jedną wyłącznie właściwą jurysdykcję krajową dla konkretnego rodzaju spraw (w szczególności dla spraw o stwierdzenie nabycia spadku). Istota harmonizacji przepisów o jurysdykcji krajowej polegać powinna bowiem na stworzeniu dla uczestników obrotu prawnego

---

<sup>475</sup> W. Machała, Zielona księga. Prawo spadkowe i testamenty {SEC(2005) 270} – opracowanie dostępne pod poniższym adresem internetowym:  
[http://nra.pl/wiadomosci/21/file1/Zielona\\_ksiega\\_w\\_sprawie\\_spadkow\\_i\\_testamentpw\\_stanowisko.doc](http://nra.pl/wiadomosci/21/file1/Zielona_ksiega_w_sprawie_spadkow_i_testamentpw_stanowisko.doc)

<sup>476</sup> Ibidem, s. 1-2

możliwości jednoznacznego ustalenia, przed sądem lub organem jakiego kraju powinien załatwiać swoją sprawę. Wydaje się jedynie racjonalne, aby odpowiednia norma kolizyjna wskazywała tę samą jurysdykcję krajową dla wszystkich spraw potrzebnych do rozstrzygnięcia, kto i na jakich zasadach będzie dziedziczyć po spadkodawcy (a więc zarówno dla stwierdzenia nabycia spadku oraz spraw związanych z ustaleniem ważności testamentu). Rzecz w tym bowiem, aby wyeliminować sytuacje, kiedy podniesienie zarzutu nieważności testamentu powodowałoby konieczność rozpoczęcia postępowania przed sądem lub organem innego kraju. Nie jest natomiast niezbędne (choć może okazałoby się pożyteczne), aby omawiana norma kolizyjna wskazywała tę samą jurysdykcję krajową również dla spraw o zapłatę zachowku oraz dział spadku. Kwestia odpowiedniego łącznika (obywatelstwo, miejsce ostatniego zamieszkania, miejsce położenia majątku spadkowego) będzie zapewne zagadnieniem spornym. Każdy z potencjalnych łączników ma swoje złe strony, na co Komisja zwraca w „Zielonej księdze” uwagę. Obywatelstwo traci w zjednoczonej Europie na znaczeniu. Prawo miejsca ostatniego zamieszkania może pozostawać w bardzo luźnym związku zarówno ze spadkobiercami, jak i majątkiem spadkowym. Łącznik miejsca położenia majątku spadkowego staje się bezużyteczny w przypadku, gdy majątek ten położony jest w kilku państwach. Kontrowersje te nie powinny jednak zniechęcić do koncepcji wspólnego dla wszystkich krajowych systemów łącznika. Korzyść z wypracowania takiego łącznika wydaje się bezdyskusyjna. Pozwoli on bowiem wyeliminować patologiczną sytuację, w której spadkobierca potrzebuje powtarzać procedurę stwierdzania swoich praw do spadku przed instytucjami różnych krajów. Przykładowo: w obecnym stanie prawnym, jeżeli w skład spadku wchodzi nieruchomość położona w Polsce, spadkobierca – niezależnie od stwierdzenia nabycia spadku uzyskanego w państwie sprawującym jurysdykcję krajową z uwagi na obywatelstwo lub miejsce zamieszkania spadkodawcy – zmuszony jest wystąpić również o stwierdzenie nabycia spadku przez sąd polski (art. 1102 § 1 k.p.c.). Trzeba się pogodzić z tym, że konkretny łącznik będzie siłą rzeczy wybrany arbitralnie i pozostanie w jakiś sposób sztuczny. Ważne, by był to łącznik pozwalający na skuteczne wskazanie jednej – wyłącznej – jurysdykcji krajowej. Rzecz w tym więc, aby wybrać kryterium, jakie spełniać będzie tylko jeden obiekt. Takim „bezpiecznym” kryterium byłoby niewątpliwie miejsce śmierci spadkodawcy, tyle że tak sformułowany łącznik mógłby prowadzić do przypadkowych rezultatów (n.p. kiedy spadkodawca umiera nagle podczas podróży). Lepsze wydaje się więc kryterium miejsca ostatniego stałego zamieszkania, z tym, że należałoby przy tym doprecyzować pojęcie „stałego zamieszkania” oraz przyjąć metody ustalania miejsca stałego zamieszkania (co jest tym istotniejsze, że ewidencja ludności według miejsca zamieszkania nie jest

w Unii Europejskiej powszechna). Co do innych branych pod uwagę kryteriów (obywatelstwo spadkodawcy, miejsce położenia majątku spadkowego), trzeba zauważyć, że są one mniej użyteczne właśnie z uwagi na okoliczność, że może im odpowiadać więcej niż jeden obiekt (spadkodawca mógł być obywatelem kilku państw, majątek spadkowy mógł być rozproszony po różnych krajach). Rozwiązaniem teoretycznie najprostszym byłoby uznanie w sprawach o stwierdzenie nabycia spadku jurysdykcji krajowej państwa, w którym najwcześniej wszczęto postępowanie. Ten system wymagałby jednak przynajmniej wdrożenia ogólnoeuropejskiej ewidencji wniosków o stwierdzenie nabycia spadku, aby późniejsze wnioski mogły być pozostawiane bez rozpoznania. Niewykluczone, że niezbędne okazałoby się również wprowadzenie pewnym minimalnych proceduralnych gwarancji dla zainteresowanych osób niezależnie od miejsca postępowania (n.p. zapewnienie zawiadomienia o postępowaniu wszystkich potencjalnych spadkobierców). Takie rozwiązanie z kolei stwarza ryzyko pojawienia się niespójności z pozostałymi normami krajowego systemu prawnego. Jak należy wnosić z treści „Zielonej księgi”, założeniem przyjętym przez Komisję Europejską jest, że dokument stwierdzający nabycie spadku wydany przez kompetentny organ w jednym z państw Unii wywoływałby skutki również w pozostałych państwach bez potrzeby jego uznawania. Takie rozwiązanie zasługuje na pełne poparcie, przy czym norma ustawodawstwa unijnego powinna wprowadzić minimalną ilość danych, jakie dokument taki powinien zawierać (imię i nazwisko spadkodawcy, datę urodzenia, datę śmierci, imiona i nazwiska lub nazwy spadkobierców, podstawa nabycia spadku, wielkość udziałów w spadku, zastrzeżenia dodatkowe: n.p. wzmianka o nabyciu spadku o charakterze powierniczym – truście spadkowym)<sup>477</sup>.

Ze względu na kompleksowość omawianej tematyki, wydaje się, że tymczasowym rozwiązaniem powinno być określenie łącznika determinującego wybór jurysdykcji państwa, na podstawie którego będzie prowadzone postępowanie o nabycie spadku i którego decyzja stanie się wiążąca dla wszystkich państw członkowskich. Długoterminowym i docelowym rozwiązaniem powinien być natomiast projekt stworzenia jednolitego aktu prawnego obowiązującego na poziomie europejskim. Szczególnie, iż harmonizacji prawa w Unii Europejskiej jest ciągłym procesem i tylko kwestią czasu jest rozpoczęcie debat i konsultacji nad stworzeniem wspólnego prawa. Dążenie do unifikacji prawa spadkowego jest również zagadnieniem coraz częściej podnoszonym w literaturze przedmiotu.<sup>478</sup> Opracowanie wspólnego aktu prawnego,

---

<sup>477</sup> Ibidem, s. 3-4

<sup>478</sup> K. B. Woelki, *The principles of European family law: its aim and prospects*, Utrecht 2005, s. 160;

ujednolicającego prawo spadkowe na kontynencie pozwoliłoby na likwidację rozbieżności i stanowiłoby olbrzymi sukces koncepcji integracji europejskiej.

W zakresie unifikacji europejskiego prawa spadkowego, najbardziej doniosłym dotychczas osiągnięciem było uchwalenie rozporządzenia nr 650/2012 Parlamentu Europejskiego i Rady UE w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia dziedziczenia<sup>479</sup>. Rozporządzenie obowiązuje we wszystkich państwach członkowskich z wyjątkiem Danii, Irlandii i Wielkiej Brytanii. Brak wdrożenia powyższego aktu prawnego szczególnie przez dwa ostatnie kraje, oznacza iż znacząca grupa polskich emigrantów - mieszkających, pracujących i mających zagranicą swoje interesy życiowe –pozbawiona została korzyści wynikających z jego uchwalenia, przez co przepisy rozporządzenia nie będą mieć względem nich zastosowania, powodując konieczność przeprowadzenia odrębnych postępowań spadkowych w każdym z państw.

Pod względem zakresu przedmiotowego, rozporządzenie obejmuje ogół zadań związanych ze stwierdzeniem nabycia spadku. Nie dokonuje jednak harmonizacji materialnego prawa spadkowego. Oznacza to, iż nie określa: podstawy dziedziczenia, kręgu osób dziedziczących, kolejności i udziałów dziedziczonych oraz zasad odpowiedzialności za długi spadkowe. Rozporządzenie nie wskazuje również organów ani procedur, według których prowadzone będą postępowania spadkowe. Wszystkie powyższe kwestie pozostawione są w gestii poszczególnych państw członkowskich.

Wejście w życie unijnego rozporządzenia spadkowego wiąże się również z wprowadzeniem nowego instrumentu wykazywania sukcesji spadkowej i uprawnień do zarządzania majątkiem spadkowym w postaci europejskiego poświadczenia spadkowego. Rozporządzenie spadkowe przewiduje uznawanie z mocy prawa zarówno orzeczeń wydawanych w sprawach spadkowych w krajach członkowskich stosujących rozporządzenie<sup>480</sup>, jak i obowiązek przyjmowania dokumentów urzędowych wydanych w sprawach spadkowych w państwach członkowskich<sup>481</sup>.

---

M. Anderson, E. Arroyo, *The law of succession: testamentary freedom*, Amsterdam 2011, s. 21;

N. Dethloff, *Arguments for the Unification and Harmonisation of Family Law in Europe*, Antwerp-Oxford-New York 2003, s. 37

<sup>479</sup> Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady UE w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia dziedziczenia z 4.7.2012 r. (Dz.Urz. UE L Nr 201, s. 107).

<sup>480</sup> Art. 39 rozporządzenia

<sup>481</sup> Art. 59 rozporządzenia

Jednolity instrument procesowy ma też usprawnić formalności spadkowe w odniesieniu do majątku spadkowego położonego w różnych krajach członkowskich poprzez udostępnienie spadkobiercom jednego postępowania gwarantującego możliwość wykazania swoich praw w różnych państwach członkowskich stosujących rozporządzenie<sup>482</sup>.

Największym walorem rozporządzenia jest fakt, iż reguluje ono zasady jurysdykcji w sprawach spadkowych, czyli wskazuje reguły, według których ustala się sąd właściwy do przeprowadzenia postępowania spadkowego oraz mechanizm wyboru prawa właściwego, czyli prawa danego państwa, które zostanie zastosowane w danej sprawie.

Kryterium jurysdykcji w sprawach spadkowych oznacza wskazanie sądu - jednego z państw członkowskich - uprawnionego do rozpatrzenia konkretnej sprawy spadkowej. Wybór sądu dokonywany jest w oparciu o ostatnie miejsce zwykłego pobytu zmarłego, czyli miejsce gdzie spadkodawca faktycznie mieszkał przez ostatnie trzy lata. Innymi słowy, jest to państwo w którym znajdowało się centrum interesów życiowych spadkodawcy. Oznacza to, że co do zasady jurysdykcję w danej sprawie spadkowej posiadać będzie sąd państwa członkowskiego Unii Europejskiej, w którym spadkodawca miał w chwili śmierci miejsce zwykłego pobytu, niezależnie od posiadanego obywatelstwa, czy miejsca znajdowania się majątku spadkowego, w tym nieruchomości.

Najważniejsze odstępstwo od jurysdykcji opartej na kryterium miejsca zwykłego pobytu spadkodawcy polega na możliwości zawarcia - pomiędzy spadkodawcą a spadkobiercą - umowy prorogacyjnej, uprawniającej do określenia innej jurysdykcji w danej sprawie spadkowej niż tej wynikającej z miejsca zamieszkania. W praktyce, spadkodawca ma prawo zmiany sądu, jednak jego wybór ograniczony jest wyłącznie do możliwości wyboru pomiędzy sądem kraju zamieszkania, a sądem państwa którego jest obywatelstwem. Spadkodawca decydując się na alternatywę wyboru innego prawa niż kraju zamieszkania, ma w praktyce ograniczony wybór. Zawarcie umowy prorogacyjnej sprowadza się zatem tylko do wyboru prawa ojczystego. Tym samym jurysdykcją właściwą w danej sprawie spadkowej będzie jurysdykcja sądów państwa obywatelstwa spadkodawcy.

Koncepcją rozporządzenia jest zatem przyjęcie zasady: *jeden spadek – jeden sąd – jedno prawo* jako zasadniczych przesłanek w zakresie uregulowania transgranicznych spraw spadkowych. Z tego też powodu, nadrzędnym celem ustawodawcy jest osiągnięcie stanu, w którym wszystkie

---

<sup>482</sup> M. Margoński, Charakter prawny europejskiego poświadczenia spadkowego. Analiza prawnooporównawcza aktu poświadczenia dziedziczenia i europejskiego poświadczenia spadkowego, Warszawa 2015, s. 3-4



sprawy dotyczące postępowania spadkowego, w szczególności dotyczące masy spadkowej będą rozstrzygane przez sąd jednego państwa członkowskiego, w oparciu o przepisy jednego prawa – najlepiej, tego, które obowiązuje w państwie sądu. W ten sposób zostanie wyeliminowana konieczność prowadzenia postępowań spadkowych w kilku państwach członkowskich i to przy zastosowaniu odmiennych przepisów prawnych obowiązujących na ich terytorium.

Powyższa symplifikacja procesu dziedziczenia, niezaprzeczalnie przyczyni się do poprawy sytuacji prawnej spadkobiorcy, skracając czas i redukując koszty prowadzonego postępowania spadkowego. Jest bardzo dobrym krokiem w stronę harmonizacji prawa spadkowego w Unii Europejskiej, stanowiąc przejaw dążenia parlamentu europejskiego do ochrony interesu prawnego obywateli państw członkowskich. Szczególną zaletą rozporządzenia jest przyjęcie zasady, iż wybór jurysdykcji do celów prowadzenia postępowania spadkowego obejmuje całość dziedziczonych aktywów majątkowych, nie ograniczając się jedynie do ruchomości, ale przede wszystkim uwzględniając nieruchomości – stanowiące bardzo często najistotniejszą materialnie część spadku. Pozytywnym aspektem rozporządzenia jest również przyjęcie kryterium miejsca zwykłego pobytu jako czynnika determinującego. Kryterium obywatelstwa niejednokrotnie nie byłoby adekwatne do okoliczności konkretnego przypadku. I tak, posiadanie polskiego obywatelstwa nie determinuje automatycznie Polski jako kraju będącego ośrodkiem interesów zmarłego, jego życia rodzinnego czy społecznego. Szczególnie, gdy spadkodawca od wielu lat przebywał poza granicami, nie będąc w żaden sposób związany z ojczyzną.

Rozporządzenie zawiera również pewne zagrożenia i braki. Minusem jest przede wszystkim ryzyko ograniczonej znajomości obcego prawa spadkowego przez sędziów i notariuszów państw-miejsca zwykłego pobytu. Wybór przez spadkodawcę prawa państwa posiadanego obywatelstwa będzie oznaczać konieczność prowadzenia postępowania spadkowego w oparciu o zagraniczne przepisy spadkowe. Te z oczywistych względów nie będą znane uczestnikom wymiaru sprawiedliwości w stopniu identycznym do przepisów krajowych. Stwarza to pewne zagrożenie poprawności prowadzonego postępowania spadkowego. Wadą rozporządzenia jest również pominięcie aspektów podatkowych przy nabyciu spadku. Wystarczyło, przyjęć zasadę opodatkowania spadku wyłącznie w jednym kraju, tj. kraju, którego jurysdykcja została przyjęta w celu przeprowadzenia postępowania spadkowego. W ten sposób, nastąpiłoby wyeliminowanie wielokrotnego opodatkowania i stosowanie odmiennych stawek podatkowych w poszczególnych państwach. Dużą stratą – szczególnie w polskich realiach społecznych – jest brak wdrożenia

rozporządzenia przez Wielką Brytanię i Irlandię, czyli dwóch państw z bardzo dużą ilością polskich emigrantów.

### **3.3. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w państwach o największych skupiskach Polonii**

#### **3.3.1. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w Niemczech**

Śmierć bliskiej osoby wywołuje smutek i poczucie straty. Powoduje również konieczność rozpoczęcia postępowania o stwierdzenie nabycia spadku i związanego z tym szeregu czynności administracyjno-prawnych. Pierwszym, podejmowanym działaniem jest weryfikacja istnienia testamentu, ustanawiającego krąg spadkobierców.

Ostatnia wola spadkodawcy może znajdować się w jego domu, jak również zostać zdeponowana w sądzie lub w kancelarii notarialnej. W Niemczech funkcjonuje rejestr testamentów notarialnych, umożliwiający stwierdzenie, czy dana osoba sporządziła testament w formie notarialnej (*notarielles Testament*)<sup>483</sup>, a w przypadku sporządzenia testamentu samodzielnie, czy zdeponowała go w sądzie rejonowym – właściwym według miejsca zamieszkania (*Amtsgericht*). Zdeponowanie testamentu w kancelarii notarialnej lub właściwym sądzie, zapewnia prosty mechanizm weryfikacji istnienia testamentu i uniknięcia ryzyka jego zagubienia lub zniszczenia<sup>484</sup>.

W oparciu o dane Berger, Groß, Höhmann & Partner, 75% niemieckich spadkobierców nie sporządza ostatniej woli<sup>485</sup>. Oznacza to, że zdecydowana większość społeczeństwa nie korzysta z prawnej możliwości przekazania swojego majątku w proporcjach innych niż wynikające z przepisów prawa spadkowego. Mogłoby to wskazywać na konieczność podjęcia przez ustawodawcę działań zmierzających do zmiany powyższych proporcji i potrzeby zwiększenia poziomu świadomości obywateli. Sporządzenie testamentu nie powinno być odbierane jako

---

<sup>483</sup> Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz. Erben und Vererben, Berlin 2017, s. 26

<sup>484</sup> Od dnia 1 stycznia 2012 r. wszystkie testamety własnoręczne i rozrządzenia na wypadek śmierci poświadczone przez notariusza (testamety i umowy dotyczące spadku) przechowywane urzędowo w sądach rejonowych (a w Badenii-Wirtembergii w kancelariach notarialnych do końca 2017 r.) są rejestrowane elektronicznie w Centralnym Rejestrze Testamentów prowadzonym przez Federalną Izbę Notarialną (Bundesnotarkammer)

<sup>485</sup> [Http://www.erbrechtsberater-berlin.de/english/abc-of-law-of-succession/p/polska.html](http://www.erbrechtsberater-berlin.de/english/abc-of-law-of-succession/p/polska.html)

przejaw nadchodzącego końca ziemskiej egzystencji i traktowane jako źródło konfliktów w rodzinie, czy ucieczka przed odpowiedzialnością. Testament jest formą rozdysponowania majątku zapewniającą podział w oparciu o rzeczywiste potrzeby spadkobiorców i ich stosunek do spadkodawcy. Powinien zatem zostać sporządzony przez każdą osobę pełnoletnią.

W przypadku braku testamentu, dochodzi bowiem do dziedziczenia w oparciu o zasady ustalone w niemieckim kodeksie cywilnym *Bürgerliches Gesetzbuch*. Kolejność dziedziczenia określona jest przez ustawodawcę, odzwierciedlając jego preferencje. Sekwencję wskazują § 1924 i następne. W Niemczech do dziedziczenia w oparciu o ustawę powoływani są tylko krewni tzn. osoby mające wspólnych rodziców, dziadków, pradiadków, a nawet bardziej oddalonych przodków. Powinowaci nie są traktowani jako krewni, z tego powodu wyłączeni z ustawowego porządku dziedziczenia są takie osoby jak: teściowa, zięć, ojczym<sup>486</sup>.

Przysposobione dzieci dziedziczą - co do zasady - według takich samych reguł jak biologiczne dzieci. Adopcja niepełnoletniego dziecka traktowana jest przez niemieckiego ustawodawcę jako forma ukształtowania się więzi rodzinnej. Z tego powodu - w świetle prawa - efektem adopcji jest powstanie wszystkich związanych z tym praw i obowiązków.

Analogiczna sytuacja ma miejsce w przypadku małżonka. Brak formalnych więzi rodzinnych - w postaci wspólnych przodków - nie jest determinantem wykluczającym żonę/ męża z kręgu osób uprawnionych do dziedziczenia. Dotyczy to również osób znajdujących się w zarejestrowanym związku partnerskim, gdyż niemiecki ustawodawca dopuszcza możliwość sformalizowania związku bez konieczności zawarcia małżeństwa również w stosunku do osób znajdujących się w jednopłciowych związkach<sup>487</sup>. Wyjątek stanowi orzeczenie rozwodu lub separacji. Rozwiedzionym małżonkom nie przysługuje prawo do dziedziczenia po sobie. Pomiędzy nimi powstaje rozdzielnosc majątkowa, wykluczająca możliwość dziedziczenia z mocy ustawy.

W zakresie dziedziczenia ustawowego, *Bürgerliches Gesetzbuch* określa porządek dziedziczenia według pięciu grup spadkobiorców (*die Ordnunge*). Pierwszą grupę spadkobiorców stanowią zstępni spadkodawcy (dzieci, wnuki, prawnuki), drugą – zstępni rodziców spadkodawcy (dzieci, wnuki, prawnuki), trzecią – zstępni dziadków spadkodawcy (dzieci, wnuki, prawnuki), czwartą – zstępni pradiadków spadkodawcy oraz piątą - dalsi wstępni spadkodawcy i ich potomkowie<sup>488</sup>. Kluczową zasadą niemieckiego prawa spadkowego jest mechanizm, iż krewny z

---

<sup>486</sup> § 1924, § 1925, § 1926 *Bürgerliches Gesetzbuch*.

<sup>487</sup> P. Twardoch, *Sprawy majątkowe partnerów z zarejestrowanego związku*, Warszawa 2016, s. 21.

<sup>488</sup> § 1924, § 1925, § 1926, § 1927, § 1928, § 1929 *Bürgerliches Gesetzbuch*. Bundesministerium...op.cit., s. 11-15

bliższej paranteli wyklucza z dziedziczenia krewnych z dalszych parantel<sup>489</sup>. Z kolei w ramach tej samej paranteli bliższy krewny spadkodawcy wyłącza z dziedziczenia dalszych krewnych.

Małżonkowi dziedziczącemu wspólnie z krewnymi z pierwszej paranteli przypada 1/4 spadku, a w zbiegu z krewnymi z drugiej – 1/2 i 3/4 jeśli dziedziczy w zbiegu z pozostałymi osobami. W przypadku braku spadkodawców, małżonek dziedziczy całość spadku, wyłączając krewnych z dalszych parantel. Jeżeli w chwili otwarcia spadku pomiędzy spadkodawcą, a jego małżonkiem istniał ustrój małżeńskiej rozdzielności majątkowej z wyrównaniem dorobków (ustrój ten obowiązuje zawsze wtedy, gdy w małżeńskiej umowie majątkowej nie uzgodniono innego ustroju majątkowego)<sup>490</sup>, małżonkowi przypada dodatkowo 1/4 spadku. Partner życiowy dziedziczy na analogicznych zasadach jak małżonek.

Postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku (*Erbschein*) wydawane jest przez sąd rejonowy (*Amtsgericht*) właściwy ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy. Sąd w postanowieniu wskazuje spadkobiercę oraz zakres jego dziedziczenia. Stwierdzenie nabycia spadku wydawane jest w oparciu o wniosek sporządzony przez jednego ze spadkobiorców, składany przed notariuszem i potwierdzony podpisem poświadczającym prawidłowość danych oraz świadomość odpowiedzialności karnej za składanie nieprawidłowych informacji<sup>491</sup>.

Wniosek *Erbschein* zawiera informacje wskazujące prawo spadkobiorcy do dziedziczenia jak również precyzyjne dane dotyczące spadkodawcy i jego rodziny. Informacje w formularzu określają w szczególności: datę i miejsce śmierci spadkodawcy; jego ostatni adres zamieszkania, stan cywilny i posiadane dzieci – zarówno własne jak i przysposobione; imiona rodziców, daty zawarcia przez nich małżeństwa lub daty ewentualnych zgonów. Kolejne sekcja w *Erbschein* wskazuje na stopień pokrewieństwa wnioskodawcy względem spadkodawcy oraz podstawę prawną jego dziedziczenia. W szczególności, czy do dziedziczenia dochodzi w oparciu o testament, czy przepisy ustawy. W tej części, z imienia i nazwiska wymieniani są wszyscy spadkobiorcy, ich

---

<sup>489</sup> § 1930 Bürgerliches Gesetzbuch

<sup>490</sup> zasadą prawa niemieckiego nie jest wspólność majątkowa małżonków. Ustrojem ustawowym jest system rozdzielności majątkowej z wyrównaniem dorobków, zakładający samodzielność działania każdego z małżonków. Jeśli małżonkowie nie zawarli umowy majątkowej małżeńskiej, wówczas w trakcie związku istnieje między nimi rozdzielczość majątku (*Zugewinnngemeinschaft*). Oznacza to, iż w trakcie trwania małżeństwa istnieją oddzielne majątki osobiste małżonków i nie ma majątku wspólnego. W momencie ustania ustroju (ze względu na rozwód lub śmierć) następuje wyrównanie dorobków. W praktyce polega to na ustaleniu początkowego i końcowego majątku małżonków. Kwota w jakiej majątek końcowy przekracza początkowy małżonka, stanowi jego dorobek. M. Trzebicka, M. Czerwiński, Trzecia polsko-niemiecka konferencja „Dialog prawniczy” Gdańsk, 20-22 października 2011, Warszawa 2012, s. 233

<sup>491</sup> W. Zimmermann, *Erbschein Erbscheinsverfahren*, Europäisches Nachlasszeugnis, Berlin 2016, s. 27

adresy zamieszkania oraz stopień pokrewieństwa ze spadkodawcą. Przy każdym spadkobiorcy wskazana jest ułamkowa część jaką powinien dziedziczyć<sup>492</sup>.

Podane we wniosku informacje należy udokumentować oryginałami odpisów skróconych aktów stanu cywilnego, w szczególności załączając akt urodzenia spadkodawcy, akt zgonu rodziców spadkodawcy, akt urodzenia i ewentualnie zgonu dzieci spadkodawcy lub odpowiednio jego wnuków, a w przypadku zamężnych kobiet także aktów małżeństwa lub aktów urodzenia i ewentualnie zgonu rodzeństwa spadkodawcy, a w przypadku zamężnych kobiet także akt małżeństwa<sup>493</sup>.

W Niemczech, spadek z chwilą śmierci spadkodawcy przechodzi - mocą ustawy - na spadkobiercę – a w przypadku większej ilości uprawnionych osób – na spadkobierców. Nabycie spadku następuje w sposób automatyczny, nie wymagając akceptacji lub oficjalnego przyjęcia. Spadkobiercy mogą jedynie spadek odrzucić. W przypadku, gdy spadek przypada kilku osobom, stają się oni wszyscy mimowolnie współspadkobiercami (*Erbengemeinschaft*). Między nimi powstaje wspólność dziedziczonego majątku, oznaczając iż spadek staje się ich wspólnym majątkiem<sup>494</sup>. Współspadkobiercy mogą rozporządzać majątkiem wyłącznie razem. Jakikolwiek rozporządzenie przedmiotami należącymi do spadku wymaga zgody wszystkich współwłaścicieli.

W praktyce, takie rozstrzygnięcie jest bardzo kłopotliwe. Wypracowanie wspólnego stanowiska pośród wszystkich spadkobierców może być zadaniem trudnym, a czasem niewykonalnym. Im liczniejsza grupa współwłaścicieli, tym bardziej złożona sytuacja i mniejsze prawdopodobieństwo osiągnięcia zgodnego, akceptowalnego przez ogół rozwiązania. Spieniężenie każdego składnika majątku będzie zatem wymagało zgody każdego ze spadkobierców. W sytuacji, odmiennych interesów i różnych potrzeb, taka przymusowa „wspólnota” może być z reguły problematyczna, dlatego prawo przewiduje możliwość jej zniesienia w drodze tak zwanego rozliczenia wspólnoty majątkowej (*Auseinandersetzung*)<sup>495</sup>. Spadkodawca ma jednak prawo zakazać w testamencie dokonania takiego podziału, dążąc na przykład do utrzymania ciągłości funkcjonowania rodzinnego przedsiębiorstwa i tym samym wyeliminowania negatywnych konsekwencji ewentualnego podziału, które wpłynęłyby w krótkim okresie czasu na jego pozycję rynkową i kondycję finansową. Powyższe obostrzenie obowiązuje jednak tymczasowo. Po jego upływie brak jest prawnych barier do dokonania podziału masy spadkowej. Jeśli spadkodawca

---

<sup>492</sup> W. Zimmermann, *Rechtsfragen bei einem Todesfall*, München 2010, s. 123-127

<sup>493</sup> J. Andres, *Heute schon geerbt*, Düsseldorf 2014, s. 370

<sup>494</sup> § 2042 Bürgerliches Gesetzbuch

<sup>495</sup> § 2032 Bürgerliches Gesetzbuch

wyzaczył wykonawcę testamentu, zadanie dokonania działu spadku spoczywa na nim. W przeciwnym wypadku dokonują tego sami spadkobiercy. Mogą przy tym skorzystać z pomocy notariusza. Jeśli spadkobiercy nie są w stanie wypracować wspólnego porozumienia z udziałem notariusza, wówczas jedynym rozwiązaniem jest wniesienie powództwa cywilnego.

Spadkobiercy mają również prawo spadek odrzucić. W szczególności, gdy wysokość spadku nie pokrywa wartości długów. Odrzucenie spadku, eliminuje wszelką odpowiedzialność za długi spadkowe. Oświadczenie o odrzuceniu spadku należy złożyć w terminie sześciu tygodni od dnia, w którym powzięto informację o powołaniu do spadku. W przypadku osób mieszkających poza granicami Niemiec, termin na złożenie oświadczenia jest dłuższy i wynosi sześć miesięcy. Osoby odrzucające spadek mają prawo do odrzucenia spadku również w imieniu swoich niepełnoletnich dzieci. Nie wymaga to wówczas zgody sądu rodzinnego<sup>496</sup>.

Zarówno wydłużenie terminu na złożenie oświadczenia - dla osób mieszkających zagranicą - jak również prawo do odrzucenia spadku w imieniu nieletnich dzieci należy uznać za bardzo dobre i praktyczne rozwiązania legislatora. Osoby na stałe przebywające poza granicami kraju mogą być pozbawione swobodnej możliwości powzięcia informacji o swoim powołaniu do spadku i narażone są na większe utrudnienia w terminowym określeniu wysokości spadku względem potencjalnych długów, aniżeli ma to miejsce w przypadku osób przebywających na stałe w kraju. Brak bieżącego dostępu do informacji, jak również fizyczna odległość niewątpliwie utrudniają kontakt i wgląd w dane niezbędne do podjęcia racjonalnego wyboru. Szczególnie, iż powzięta decyzja o odrzuceniu spadku jest co do zasady ostateczna. Możliwość odrzucenia spadku w imieniu własnych dzieci również należy zaliczyć do rozwiązań korzystnych i racjonalnych. Rodzice mając świadomość rzeczywistej sytuacji materialnej spadkodawcy oraz konsekwencji prawnych przyjęcia spadku obciążonego nadmiernymi długami, podejmą racjonalną decyzję – najbardziej korzystną i bezpieczną dla nich samych. Odrzucając spadek przez siebie, kierując się zdrowym rozsądkiem i dążeniem do zapewnienia bezpieczeństwa materialnego swoim dzieciom niewątpliwie odrzuca spadek również w ich imieniu. Tym samym eliminując zbędne zagrożenie. Z tego powodu dodatkowy krok – jakim byłoby zaangażowanie sądu - wydaje się całkowicie zbyteczny i irracjonalny, gdyż sąd koncentrując się na interesie nieletnich, podjąłby decyzję identyczną z tą podjętą przez rodziców.

Aby zapobiec sytuacji, w której spadkobiercy dowiadują się niespodziewanie o odziedziczonych długach, mają prawo do przeprowadzenia postępowania wywoławczego

---

<sup>496</sup> § 1643 i § 1954 Bürgerliches Gesetzbuch

(Aufgebotsverfahren) polegającego na wystąpieniu do sądu z wnioskiem o wezwanie wszystkich wierzycieli spadkodawcy i przedstawienia przez nich - w określonym terminie – wszelkich roszczeń finansowych względem spadkobiercy. Uchybienie przez wierzycieli powyższemu terminowi skutkuje możliwością pokrycia należności wyłącznie z masy spadkowej pozostającej po spłaceniu wszystkich należności zgłoszonych terminowo. Postępowanie wywoławcze daje zatem spadkobiercom możliwość zorientowania się co do wysokości rzeczywistych długów spadkowych i podjęcia decyzji o przyjęciu lub odrzuceniu spadku<sup>497</sup>.

Oświadczenie o odrzuceniu spadku należy złożyć w sądzie lub u notariusza. Notarialne oświadczenie nie wymaga osobistego stawiennictwa. Wystarczające jest przesłanie pisma z informacją o odrzuceniu spadku z notarialnym poświadczeniem podpisu spadkobiercy

### **3.3.2. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku we Francji**

W przypadku braku sporządzenia testamentu przez spadkodawcę we Francji, powołanie do dziedziczenia następuje w oparciu o zasady wynikające z francuskiego Civil Code, wskazującego kolejność dziedziczenia poszczególnych osób. W oparciu o kodeks cywilny, porządek dziedziczenia jest następujący: jeśli spadkodawca posiadał dzieci, jednak nie pozostawał w związku małżeńskim (był stanu wolnego, małżonek zmarł wcześniej lub doszło do orzeczenia rozwodu lub separacji), spadek przechodzi w równych częściach na zstępnych<sup>498</sup>. Jeśli zmarły nie pozostawił po sobie małżonka oraz dzieci, spadek przechodzi na rodziców spadkodawcy, jego rodzeństwo oraz zstępnych rodzeństwa<sup>499</sup>. Jeżeli zmarły nie pozostawił zarówno rodzeństwa, jak również zstępnych rodzeństwa, spadek przechodzi po połowie na jego ojca i matkę<sup>500</sup>. Jeżeli ojciec i matka spadkodawcy zmarli przed nim, w takiej sytuacji spadek przechodzi na rodzeństwo spadkodawcy lub zstępnych rodzeństwa, z wyłączeniem pozostałych krewnych, w tym wstępnych lub krewnych w linii bocznej<sup>501</sup>. W przypadku, gdy spadkodawca pozostawił po sobie małżonka i

---

<sup>497</sup> L. Michalski, BGB-Erbrecht, Hamburg 2010, s. 341

<sup>498</sup> Art. 734 i 735 Civil Code

<sup>499</sup> Art. 738 Civil Code

<sup>500</sup> Art. 736 Civil Code

<sup>501</sup> Art. 737 Civil Code

dzieci, wówczas małżonek ma dwie możliwości, pierwszą: wybór prawa do użytkowania całego majątku spadkowego lub drugą: wybór prawa własności jednej czwartej majątku. Wybór jednej z powyższych opcji przysługuje małżonkowi wyłącznie w sytuacji, gdy wszystkie dzieci były ich wspólnymi potomkami. Jeśli jednak choć jedno dziecko pochodziło spoza związku, małżonkowi przysługuje wyłącznie prawo własności jednej czwartej majątku<sup>502</sup>. W przypadku braku wstępnych i zstępnych, cały spadek przechodzi na pozostającego przy życiu małżonka<sup>503</sup>.

Prawo do dziedziczenia nie przysługuje jednak pozostającemu przy życiu partnerowi i to niezależnie od tego czy związek został zarejestrowany. Partner nie jest zaliczany do kręgu spadkobierców ustawowych, nawet w sytuacji oficjalnie zarejestrowanego związku. Oznacza to, że zarejestrowany partner nie jest uważany za spadkobiercę zmarłego. Co jednak nie wyklucza możliwości jego dziedziczenia w oparciu o testament. Partnerowi przysługuje jedynie prawo do korzystania z domu rodzinnego po śmierci partnera<sup>504</sup>.

We Francji postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku należy do kompetencji notariusza. Udział notariusza jest obowiązkowy zawsze, gdy w skład spadku wchodzi nieruchomość. Jeśli w skład majątku wchodzi wyłącznie rzeczy ruchome, uczestnictwo i zaangażowanie notariusza nie jest wymagane. Do obowiązków notariusza należy ustalenie porządku dziedziczenia poprzez sporządzenie notarialnego poświadczenia dziedziczenia (*acte de notoriété*) oraz w zależności od chęci spadkobierców również dokonanie pomiędzy nimi podziału majątku spadkowego poprzez sporządzenie aktu notarialnego w sprawie działu spadku (*acte de partage*)<sup>505</sup>. Podstawą wystawienia *acte de notoriété* jest wniosek złożony przez jednego ze spadkobierców wraz z przedłożonym aktem zgonu spadkodawcy i oryginałami odpisów skróconych aktów stanu cywilnego poszczególnych spadkobierców<sup>506</sup>.

---

<sup>502</sup> Art. 757 Civil Code

<sup>503</sup> Art. 757-2 Civil Code

<sup>504</sup> Art. 763 Civil Code

Jeżeli zmarły pozostawił dzieci, wówczas – niezależnie od tego, czy są to ich wspólne dzieci czy z innych związków – nie istnieje możliwość objęcia zapisem na rzecz partnera udziału w spadku większego niż część spadku wolna od zachowku (*quotité disponible*). Wielkość części spadku wolnej od zachowku jest różna w zależności od liczby dzieci: wynosi ona jedną trzecią masy spadkowej, jeżeli dzieci jest dwoje, jedną czwartą - jeżeli dzieci jest troje lub więcej. Jeżeli nie ma dzieci, spadkodawca może na podstawie zapisu przekazać cały swój majątek pozostającemu przy życiu partnerowi lub osobie trzeciej, ponieważ w takiej sytuacji nie istnieją uprawnieni do zachowku. Jednocześnie, jeżeli w chwili śmierci spadkodawcy przy życiu pozostają jego rodzice, mogą oni domagać się wydania składników majątku, które przekazali w postaci darowizny swojemu zmarłemu dziecku, do wysokości jednej czwartej masy spadkowej na każde z pozostających przy życiu rodziców.

<sup>505</sup> H. Dyson, *French property and inheritance law, principles and practice*, Oxford 2003 s. 313-314

<sup>506</sup> V. Pybus, J. Sims, *Live & work in France*, Richmond 2008, s. 146



Sporządzenie przez notariusza *acte de notoriété* nie jest jednoznaczne z koniecznością akceptacji spadku przez spadkobierców. Zgodnie z francuskim prawem, prawa i obowiązki spadkodawcy przechodzą na spadkobiercę z chwilą śmierci spadkodawcy<sup>507</sup>. Jednak spadkobierca ma możliwość spadek przyjąć wprost, przyjąć go z dobrodziejstwem inwentarza lub spadek odrzucić.

Przyjęcie spadku wprost może nastąpić w sposób wyraźny lub dorozumiany<sup>508</sup>. Czynnością oznaczającą przyjęcie spadku wprost w sposób dorozumiany jest podejmowanie działań charakterystycznych dla osoby uważającej się za spadkobiercę<sup>509</sup>. Dysponowanie określonym składnikiem majątku wchodzącym w skład masy spadkowej (np. sprzedaż lub wynajęcie nieruchomości, czy sprzedaż samochodu) jest działaniem typowym dla osoby poczuwającej się za spadkobiercą, wskazując bezspornie na przyjęcie spadku wprost.

Spadkodawca może również oświadczyć, że przyjmuje spadek z dobrodziejstwem inwentarza<sup>510</sup>. Oznacza to ograniczenie odpowiedzialności za ewentualne długi spadkowe wyłącznie do wysokości dziedziczonego majątku. Oświadczenie o przyjęciu spadku z dobrodziejstwem inwentarza składa się w sekretariacie sądu powszechnego – zwanego we Francji: trybunałem wielkiej instancji (*tribunaux de grande instance*) – właściwego według miejsca ostatniego zamieszkania zmarłego<sup>511</sup>. Przyjmując spadek w powyżej formie należy dołączyć – sporządzony przez notariusza - spis inwentarza<sup>512</sup>. Spis inwentarza składa się w sądzie w terminie dwóch miesięcy od dnia złożenia oświadczenia o przyjęciu spadku z dobrodziejstwem inwentarza. Jeżeli powyższy spis nie zostanie na czas sporządzony, spadek zostaje potraktowany jakby został przyjęty wprost<sup>513</sup>. Opracowany spis uwzględnia wszystkie składniki spadku, zarówno aktywa, jak i pasywa<sup>514</sup>.

Spadek można również odrzucić. Odrzucenie spadku następuje poprzez złożenie oświadczenia, składanego w sekretariacie sądu (*tribunaux de grande instance*) - właściwego dla miejsca otwarcia

---

<sup>507</sup> Ibidem

<sup>508</sup> Art. 782 Civil Code

<sup>509</sup> Art. 783 Civil Code

<sup>510</sup> Art. 787 Civil Code

<sup>511</sup> Por. A. Machowska, Prawo francuskie, t. 1, Kraków 2004, s. 215

<sup>512</sup> Art. 789 Civil Code

<sup>513</sup> Art. 790 Civil Code

<sup>514</sup> H. Dyson, French...op.cit., s. 325

spadku. Odrzucenie spadku musi zostać udokumentowane w formie pisemnej<sup>515</sup>. Osobę odrzucającą spadek traktuje się jak osobę która nigdy nie dziedziczyła.

Decyzję w sprawie przyjęcia lub odrzucenia spadku należy podjąć w terminie czterech miesięcy od dnia powzięcia informacji o swoim powołaniu do spadku. Jeśli po tym terminie spadkobierca nadal nie dokonał wyboru, osoby mające interes prawny (wierzyciel, współspadkobierca lub inne osoby, które zostałyby powołane do spadku w dalszej kolejności) mogą zobowiązać spadkobiercę do konieczności podjęcia decyzji w terminie nieprzekraczającym dwóch miesięcy. W przypadku braku reakcji ze strony spadkobiercy, uważa się spadek za przyjęty wprost. Spadkobierca ma jednak prawo zwrócić się do sądu z wnioskiem o przedłużenie tego terminu. Jeśli jednak nie ma żadnej osoby mającej interes prawny, która tym samym oczekiwałaby informacji na temat przyjęcia lub odrzucenia spadku przez potencjalnego spadkobiercę, wówczas czas na podjęcie decyzji wynosi 10 lat. Wyjątkiem są okoliczności wskazujące na przyjęcie spadku przez spadkobiercę w sposób dorozumiany.

Obowiązujące we Francji ramy czasowe na podjęcie decyzji o przyjęciu lub odrzuceniu spadku można uznać za bardzo liberalne. Stanowią one niewątpliwą korzyść dla spadkobierców, nieobarczonych presją konieczności podjęcia bezzwłocznej decyzji. Dają one również możliwość oczekiwania na pojawienie się wniosków ze strony ewentualnych wierzycieli, zainteresowanych identyfikacją osoby odpowiadającej za zobowiązania spadkodawcy. Jest to szczególnie korzystne dla spadkobiercy ze względu na brak funkcjonowania we Francji rejestru dłużników - zawierającego informacje o wysokości zobowiązań konkretnych osób fizycznych. Kolejną korzyścią wynikającą z długiego terminu jest możliwość uniknięcia obowiązku uregulowania zobowiązań finansowych zmarłego. We Francji, termin przedawnienia roszczeń finansowych wynosi co do zasady dwa lata. Stawia to zatem potencjalnego spadkobiercę w bardzo korzystnej sytuacji, oznaczającej w praktyce ośmioletnią rezerwę pomiędzy terminem na podjęcie decyzji a terminem przedawnienia roszczenia finansowego. Długi termin nie stanowi również bariery dla osób zainteresowanych decyzją spadkobiercy. Przyznając im prawo do wniesienia wniosku o podjęcie decyzji w terminie dwóch miesięcy. Teoretycznie, stroną znajdującą się w najtrudniejszej sytuacji jest państwowy aparat skarbowy. Brak podjęcia przez spadkobiercy decyzji oznacza brak zidentyfikowania podmiotu zobowiązanego do regulowania należności fiskalnych z tytułu przyjęcia spadku oraz posiadanej nieruchomości.

---

<sup>515</sup> Art. 804 Civil Code

W postępowanie o przyjęcie spadku we Francji rzadko angażowany jest sąd. Sprawy spadkowe przeprowadza się polubownie, bez kierowania się do wymiaru sprawiedliwości. Zwrócenie się do sądu następuje wyłącznie, gdy spadkobiercy nie mogą wspólnie wypracować kompromisu. Większość postępowań spadkowych przeprowadza się za pośrednictwem notariusza. Jeśli w skład spadku nie wchodzi nieruchomości, obecność notariusza nie jest wymagana. Spadkobiercy mogą zdecydować się na wybór jednego, wspólnego notariusza, a w przypadku braku porozumienia, każdy z uczestników postępowania może być reprezentowany przez własnego notariusza<sup>516</sup>.

Po wyborze notariusza, kolejnym krokiem jest określenie składników masy spadkowej. W tym celu, notariusz kontaktuje się z różnymi instytucjami finansowymi (bankami, towarzystwami ubezpieczeniowymi) oraz spadkobiercami, dokonując spisu majątku i jego wyceny. Jednocześnie przygotowywane jest zestawienie zobowiązań zmarłego<sup>517</sup>. Po zakończeniu identyfikacji masy spadkowej następuje dział spadku. Przeprowadzany najczęściej polubownie. Ten ostatni etap postępowania spadkowego wymaga stwierdzenia przeniesienia składników majątku na spadkobierców. W związku z tym konieczne jest przedstawienie dokumentów potwierdzających prawo własności w celu potwierdzenia, że spadkobiercy są nowymi właścicielami składników majątku, niezależnie od tego o jakie składniki majątku chodzi<sup>518</sup>.

W zakresie odpowiedzialności za ewentualne długi spadkowe, ich wysokość uzależniona jest od sposobu przyjęcia spadku przez spadkobiercę. Spadkobierca, który przyjął spadek wprost odpowiada w sposób nieograniczony za zobowiązania zmarłego. Jeżeli spadkodawca pozostawił kilku spadkobierców, każdy z nich odpowiada osobiście za długi i zobowiązania wynikające ze spadku w odniesieniu do swojego udziału w spadku<sup>519</sup>. Spadkobierca może jednak wnioskować o zwolnienie z całości lub z części zobowiązań z tytułu długów spadkowych, jeżeli w chwili otrzymania spadku mógł nie wiedzieć o istnieniu tych zobowiązań oraz jeżeli ich uregulowanie mogłoby pociągnąć za sobą poważny uszczerbek dla jego majątku osobistego. Jeśli spadkobierca przyjął spadek z dobrodziejstwem inwentarza, wówczas odpowiada on za długi spadkowe jedynie do wysokości wartości majątku otrzymanego w spadku. Odrzucając spadek, osoba wyklucza całkowicie swoją odpowiedzialność za długi spadkowe<sup>520</sup>.

---

<sup>516</sup> Institut notarial de l'immobilier, Notaires de France, Paris 2008, s.4-7

<sup>517</sup> Ibidem

<sup>518</sup> Art. 835, 840 Civil Code

<sup>519</sup> Art. 873 Civil Code

<sup>520</sup> [https://e-justice.europa.eu/content\\_succession-166-fr-pl.do?member=1](https://e-justice.europa.eu/content_succession-166-fr-pl.do?member=1)

### 3.3.3. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku we Anglii

Proces nabycia spadku w Anglii znacząco różni się od rozwiązań obowiązujących w państwach z kręgu civil law. Metody funkcjonujące w Niemczech i Francji istotnie obiegają od angielskiego sposobu powoływania do spadku. W Anglii śmierć spadkodawcy oznacza, iż zarząd nad majątkiem zmarłego powierzony jest jego osobistemu przedstawicielowi - wskazanemu przez spadkodawcę w testamencie, a w przypadku dziedziczenia beztestamentowego – osobie z najbliższej rodziny powołanej do zarządzania mieniem<sup>521</sup>.

Przedstawiciel spadkodawcy zwraca się do sądu z wnioskiem o otrzymanie formalnego upoważnienia do rozporządzania masą spadkową. Jest to dokument poświadczający autentyczność testamentu i przyznający jego wykonawcy prawo działania zgodnie z dyspozycjami zawartymi w ostatniej woli (*probate*). W przypadku braku testamentu, wskazany zarządca (członek najbliższej rodziny: małżonek, dziecko) otrzymuje *letters of administration* będący sądowym dokumentem potwierdzający prawo do zarządzania majątkiem zmarłego zgodnie z zasadami dziedziczenia ustawowego<sup>522</sup>.

Proces wyboru administratora majątku podatny jest na antagonizmy i konflikty. Osoba wskazana jako przedstawiciel spadkodawcy może zostać nieuznana przez spadkobierców, jako odpowiedni reprezentant interesów zmarłego. Jak wskazują dane statystyczne, wśród ponad 200.000 zgonów rocznie, około 100 tego typu sytuacji ma miejsce każdego roku. Nie jest to znaczący odsetek na tle ogółu, jednak eksponuje potencjalne zagrożenia związane z brakiem prowadzenia postępowania przez sąd, którego autorytet i posłuch nie wywoływałby podobnych zastrzeżeń. Wszystkie spory dotyczące wyboru przedstawiciela spadkodawcy wymagają sądowego rozstrzygnięcia<sup>523</sup>.

Przedstawiciel osobisty sprawuje zarząd nad majątkiem osobistym zmarłego. W ramach zarządu spadkiem, reprezentant zobowiązany jest otworzyć osobne konto bankowe (*executorship*

---

<sup>521</sup> The law commission, *Intestacy and family provision claims on death*, London 2011, s. 21

<sup>522</sup> R.M Jackson, *The machinery of justice in England*, Cambridge 2015, s. 52

<sup>523</sup> *Ibidem*

*account*) za pośrednictwem którego dokonuje rozliczeń finansowych ze spadkobiercami<sup>524</sup>. W ten sposób uniknięte zostanie prawdopodobieństwo popełnienia błędu i pomylenia osobistych środków pieniężnych administratora z funduszami zmarłego.

Rola przedstawiciela spadkodawcy może być czasochłonnym i skomplikowanym zadaniem. Ta funkcja odpowiada za ustalenie i zgromadzenie składników majątku spadkowego, spłatę długów zmarłego, uregulowanie podatku od spadków oraz dokonanie podziału pozostającej masy spadkowej pomiędzy spadkobierców zgodnie z rozporządzeniami testamentowymi lub zasadami dziedziczenia beztestamentowego. Jakiegokolwiek błędy w uregulowaniu zobowiązań pieniężnych obciążają go finansowo. Ponośi on pełną odpowiedzialność swoim osobistym majątkiem za błędy dokonane w trakcie sprawowanego zarządu. W celu uniknięcia pomyłki, administrator powinien przeglądać każdą pozycję po stronie zobowiązań, a w razie wątpliwości skonsultować się z prawnikiem. W sytuacji, gdy wartość pozostawionego majątku nie jest wystarczająca aby obdarować potencjalnych spadkobierców, wówczas jego działania mogą wzbudzać kontrowersje i podejrzenia wśród części pominiętych osób<sup>525</sup>.

Każdy ze składników majątkowych zmarłego wymaga wyceny, jeśli jego szacunkowa wartość przekracza 500£. Opracowanie obliczeń powinno zostać zlecone profesjonalnym podmiotom odpowiedzialnym za wiarygodną i rynkową wycenę, szczególnie aby wyeliminować zarzut o zaniżenie lub zawyżenie wartości poszczególnych części majątku.

W sytuacji, gdy wszystkie długi i zobowiązania zostały uregulowane, wówczas można dokonać podziału pozostającej masy spadkowej pomiędzy spadkobierców. W ramach zarządu spadkiem, osobisty przedstawiciel spadkodawcy dokonuje przeniesienia własności nieruchomości na rzecz uprawnionego spadkobiercy. Spadkobierca przedstawia dowód wydania odpowiedniego upoważnienia (*grant of representation*)<sup>526</sup>. Dodatkowo, każde wydanie przedmiotu lub wręczenia środków pieniężnych wymaga uzyskania pisemnego potwierdzenia od beneficjenta, w celu uniknięcia jakiegokolwiek zanegowania lub zaprzeczenia w przyszłości.

Podział majątku dokonywany jest w oparciu o rozporządzenia testamentowe zmarłego. W przypadku dziedziczenia beztestamentowego (*intestacy*), dziedziczenie następuje według kolejności określonej w *Inheritance (Provision for Family and Dependents) Act 1975*. Kiedy umiera osoba zamężna, ale bezdzietna, zgodnie z zasadami angielskimi, małżonek (lub partner w

---

<sup>524</sup> R. Denny, *Accounts for solicitors*, London 2003, s. 124

<sup>525</sup> L.D. Kirby, *The executor's guide, how to administer an estate under a will*, London 2004, s. 100

<sup>526</sup> N. Casey, *Wills, probate and estates*, Oxford 2014, s. 197

przypadku zarejestrowanych związków pomiędzy partnerami tej samej płci) dziedziczy wszystko. Kiedy umiera osoba zamężna i posiadająca dzieci zgodnie z zasadami angielskimi, małżonkowi należne są wszystkie rzeczy osobiste zmarłego i pierwsze £250,000 jego majątku. Pozostała część majątku dzielona jest na dwie równe części. Jedna połowa należna jest małżonkowi. Druga dzielona jest równo pomiędzy wszystkie dzieci zmarłego. Jeśli któreś z dzieci zmarło, należna mu część dziedziczona jest przez jego dzieci (tj. wnuki zmarłego). Kiedy umiera osoba posiadająca dzieci, ale niezamężna, rozwodnik lub wdowiec, cały majątek zostanie podzielony w częściach równych pomiędzy wszystkie dzieci. Część przypadająca na dziecko zmarłe przedwcześnie dziedziczona jest przez jego/jej dzieci. Kiedy umiera osoba niezamężna i bezdzietna, akt wyznacza szereg bliskich krewnych uprawnionych do dziedziczenia (rodzice, rodzeństwo). Jeśli jednak brak jest bliskich krewnych, majątek staje się częścią majątku królewskiego<sup>527</sup>.

Do niewątpliwych plusów angielskiego postępowania o stwierdzenie nabycia spadku należy zaliczyć brak jakiegokolwiek odpowiedzialności za długi spadkowe spadkobierców. Osoby dziedziczące otrzymują „czystą” wartość majątku, po wcześniejszym uregulowaniu wszelkich zobowiązań. Takie rozwiązanie należy uznać za bardzo korzystne, eliminujące zagrożenia w postaci przyjęcia spadku wprost i konieczności zweryfikowania, czy akceptacja spadku przyniesie większą korzyść czy zagrożenie.

Lista minusów jest jednak znacznie bardziej obszerna. Konieczność rozdysponowania majątku jest scedowana na osobę najczęściej nie mającej doświadczenia i wiedzy prawniczej z zakresu prawa spadkowego. Dostępność licznych portali i firm specjalizujących się w pomocy prawnej takim osobom nie rozwiązuje problemu osobistej odpowiedzialności za popełniane błędy. Koszty takich usług nie zalicza się też do najtańszych, stanowiąc określony procent od majątku lub stałą cenę nieskorelowaną z wartością spadku. Fizyczny podział dóbr i wypłata środków pieniężnych również może być źródłem licznych konfliktów i sporów rodzinnych angażujących przedstawiciela. Wątpliwości mogą również budzić kwestie terminu spieniężenia majątku spadkowego. Czy dobytek sprzedać bezzwłocznie, czy wstrzymać się w oczekiwaniu na wyższą cenę. Kolejnym mankamentem tego rozwiązania jest konieczność poświęcenia prywatnego czasu na rozwiązanie spraw spadkowych osoby zmarłej. Przedstawiciel angażuje swój wysiłek i czas, szczególnie jeśli postępowanie spadkowe jest wyjątkowo skomplikowane, gdyż nieruchomości spadkodawcy zlokalizowane są w innych krajach, podlegają odmiennym jurysdykcjom prawnym, zmarły posiadał udziały

---

<sup>527</sup> Inheritance (Provision for Family and Dependents) Act 1975

w różnego rodzaju spółkach, czy był obywatelem innego kraju. To wszystko powoduje, że prowadzenie postępowania spadkowego jest bardzo zawiłym procesem, którego zadanie powinno zostać scedowane na wymiar sprawiedliwości, a nie osobę fizyczną pozbawioną doświadczenia w powyższej materii.

### 3.3.4. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w Irlandii

Obowiązujące w Irlandii rozwiązania legislacyjne cechują się wieloma podobieństwami do procedur znanych z angielskiego porządku prawnego. Przepisy regulujące proces nabycia spadku odzwierciedlają szereg identycznych czynności i pojęć do tych funkcjonujących w Anglii. Jeśli zmarły pozostawił po sobie ważny testament, wskazując w nim wykonawcę (*executor*), wówczas zarządzanie pozostawionym majątkiem spoczywa na tej osobie. Wykonawca jest zobowiązany do poinformowania wszystkich stron o przysługujących im prawach i wielkości ich udziałów w majątku zmarłego<sup>528</sup>. Jeśli brak jest testamentu, osobą powołaną do zarządzania majątkiem jest administrator (*administrator*), pełniący identyczną rolę jak wykonawca. Różnica pomiędzy wykonawcą, a administratorem polega na źródle powołania do zarządzania mieniem. W przypadku wykonawcy jest to wskazanie dokonane osobiście przez spadkodawcę. W przypadku administratora, określenie właściwej osoby odbywa się w oparciu o przepisy zawarte w Succession act i wydanego na tej podstawie sądowego *letter of administration*<sup>529</sup>. W oparciu o wyniki badań M. O'Dowd, osobą najczęściej wskazywaną do pełnienia funkcji wykonawcy w Irlandii jest małżonek zmarłego<sup>530</sup>. Jest to logiczny i naturalny wybór, którego wynik nie stanowi zaskoczenia. Spadkodawca powierza zatem obowiązek podziału majątku osobie sobie najbliższej.

Śmierć spadkodawcy wywołuje automatyczne przekazanie majątku w zarząd wykonawcy. Wykonawca w celu podjęcia stosownych działań zwraca się do sądu (*probate office*) o wydanie *grant of probate*, uprawniającego do uregulowania ewentualnych zobowiązań finansowych spadkodawcy i podjęcia działań związanych z podziałem pozostającej masy spadkowej<sup>531</sup>.

---

<sup>528</sup> M. O'Dowd, *A history of women in Ireland, 1500-1800*, New York 2005, s. 104

<sup>529</sup> R. Keane, *Equity and the law of trusts in the Republic of Ireland*, s. 482

W oparciu o przepisy The succession act art. 27 (3), osobami powołanymi do funkcji administratora są podmioty wskazane w oparciu o reguły Sądu Najwyższego. W pierwszej kolejności jest to: małżonek lub partner z zarejestrowanego związku, dziecko, rodzic, brat lub siostra, a w ostateczności: dalszy krewny.

<sup>530</sup> M. O'Dowd, *A history...op.cit.*, s. 104

<sup>531</sup> N. Casey, *Wills...op.cit.*, s. 48

Zarówno wykonawca jak i administrator są zarządcami majątku zobowiązanymi do rozdystrybuowania składników majątku tak szybko jak to jest możliwe, jednak nie dłużej niż w ciągu roku od śmierci spadkodawcy. Jeśli proces przekazania dóbr przeciągnie się ponad dozwolony roczny okres czasu, spadkobiercy mają prawo dochodzenia odszkodowania, podnosząc argument nadmiernej przewlekłości. W przypadku zasadności roszczeń o przewlekłość trwającego podziału dóbr, wykonawca/ administrator odpowiada własnym majątkiem. Sytuacją usprawiedliwiającą przekroczenie rocznego terminu i tym samym zabezpieczającą przed zasadnością wypłaty zadośćuczynienia są kwestie prawne, których zawilość uniemożliwiałby dokonania podziału dóbr z przyczyn niezależnych od wykonawcy/ administratora<sup>532</sup>.

Do głównych zadań zarządcy należy: zidentyfikowanie spadkobierców, zabezpieczenie środków pieniężnych, dokonanie wyceny nieruchomości oraz ruchomości, spłata długów oraz podział dóbr pomiędzy uprawnione osoby. W przypadku, gdy wartość majątku uniemożliwia pełne pokrycie zobowiązań zmarłego, uregulowanie długów powinno odbywać się według następującej sekwencji<sup>533</sup>: koszty pogrzebu, opłaty administracyjne, zobowiązania zabezpieczone hipoteczne, podatki i opłaty skarbowe i w ostatniej kolejności: pozostałe zobowiązania.

Zarówno wykonawca jak również administrator mają prawo do odmowy wykonywania powierzonej funkcji i rezygnacji z osobistego podjęcia się obowiązku zarządzania majątkiem zmarłego. W przypadku zrzeczenia się, mają obowiązek zaangażowania prawnika (*solicitor*), odpowiedzialnego za prowadzenie powyższego procesu w ich imieniu<sup>534</sup>. Podjęcie decyzji o delegowaniu postępowania spadkowego wynika z szeregu czynników, wśród których można wymienić: dużą wartość majątku wymagającego podziału, niedostateczne doświadczenie w prowadzeniu tego rodzaju postępowań, czy brak czasu. Poza subiektywnymi czynnikami determinującymi chęć zaangażowania prawnika, istnieją również przesłanki legislacyjne nakładające bezwzględny obowiązek skorzystania z usług *solicitor*. Należą do nich: niepełnoletność lub niepoczytalność umysłowa wykonawcy/ administratora, podejrzenie nieprawomocności testamentu, trudności w zidentyfikowaniu kręgu spadkobierców, obecność cudzoziemców wśród spadkobierców, znajdowanie się części lub całości składników majątku poza

---

<sup>532</sup> M. O'Donnell, Grants of probate, duties of executor/administrator, Dublin 2014, s. 1

<sup>533</sup> Public service information, Dealing with the deceased's estate

[http://www.citizensinformation.ie/en/death/the\\_deceaseds\\_estate/dealing\\_with\\_the\\_deceaseds\\_estate.html](http://www.citizensinformation.ie/en/death/the_deceaseds_estate/dealing_with_the_deceaseds_estate.html)

<sup>534</sup> Ibidem



terytorium Irlandii, nieposiadanie przez wykonawcę/ administratora obywatelstwa irlandzkiego, czy sporządzenie testamentu w obcym języku<sup>535</sup>.

W przypadku braku sporządzenia przez spadkodawcę testamentu, do dziedziczenia dochodzi w oparciu o przepisy Succession act, wskazującego właściwą sekwencję obejmowania spadku<sup>536</sup>.

Zaletą irlandzkiego prawa spadkowego jest pełne zabezpieczenie spadkobierców przed długami spadkowymi. Nawet jeśli wysokość zobowiązań zmarłego przekracza wartość jego majątku, spadkobiercy nie ponoszą żadnej odpowiedzialności<sup>537</sup>. Jest to niewątpliwym walorem obowiązującego rozwiązania, stawiający na pierwszym planie sprawiedliwość i racjonalność przepisów poprzez zagwarantowanie egzekucji wierzytelności wyłącznie z majątku zmarłego, bez ryzyka dla jego najbliższej rodziny lub innych osób dziedziczących testamentowo.

Minusy rozwiązań irlandzkich są analogiczne do omówionych uprzednio przepisów angielskich. Są to kolejno: brak doświadczenia i wiedzy osoby zarządzającej majątkiem, obowiązek poniesienia kosztów w przypadku konieczności zaangażowania prawnika i czasochłonność prowadzonego postępowania, które dyskwalifikują w mojej opinii logikę i zasadność stosowanego rozwiązania. Koszty zarządu i nakład pracy są niewspółmierne do celu jakim jest przerzucenie całości odpowiedzialności na barki osoby nie posiadającej wymaganych kwalifikacji i umiejętności prawniczych. Jedynym argumentem mogącym częściowo uzasadniać stosowanie funkcji zarządcy, mogą być przypadki potrzeby dokonania podziału majątku o niewielkiej wartości i umiarkowanej liczbie składników do rozdysponowania pomiędzy wąskie

---

<sup>535</sup> Ibidem

<sup>536</sup> Part IX, Legal Right of Testator's Spouse and Provision for Children, Succession act 1965,

1. Jeśli osoba zmarła bezdzietnie i pozostawiła współmałżonka lub partnera cywilnego - małżonek lub partner cywilny otrzymuje cały majątek.

2. Jeśli osoba zmarła pozostawiła współmałżonka lub partnera cywilnego i dzieci - małżonek lub partner cywilny otrzymuje dwie trzecie majątku a pozostała jedna trzecia jest rozdzielona równo między dzieci. Jeśli jedno z dzieci nie żyje, jego część przechodzi na jego dzieci.

3. Jeśli osoba zmarła nie była w związku małżeńskim ani partnerstwie cywilnym ale pozostawiła dzieci - majątek jest rozdzielony równo pomiędzy dzieci (lub ich dzieci).

4. Jeśli osoba zmarła bezdzietnie i nie była w związku małżeńskim ani partnerstwie cywilnym - majątek jest równo dzielony pomiędzy rodziców zmarłego lub w całości przekazany jednemu rodzicowi jeśli drugi nie żyje.

5. Jeśli po śmierci osoby spośród krewnych pozostali jedynie bracia i siostry: majątek jest rozdzielony równo między nich lub dzieci tego rodzeństwa, które nie żyje.

6. Jeśli po śmierci osoby spośród krewnych pozostały jedynie dzieci rodzeństwa (bratankowie, siostrzenice): majątek jest równo rozdzielony pomiędzy tych, którzy żyją

7. W sytuacji kiedy po śmierci osoby pozostali jedynie inni krewni: majątek jest równo dzielony pomiędzy najbliższych krewnych o równorzędnym stopniu pokrewieństwa.

8. W przypadku braku krewnych po śmierci osoby, majątek przechodzi na rzecz państwa

<sup>537</sup> Wyjątkiem jest fakt poręczenia zaciągniętych zobowiązań przez spadkobiercę lub wręcz wspólne ich zaciągnięcie. Takie okoliczności uzasadniają odpowiedzialność materialną, nie ograniczając odpowiedzialności za długi spadkobiercy

grono spadkobierców, a w szczególności jednego spadkobiercę. Każdą inną sytuację należy uznać za nieracjonalne rozwiązanie legislatora w kształtowaniu procesu dziedziczenia. Odpowiedzialność prawna za ewentualne błędy, mnogość niuansów i konieczność działania w dobrej wierze to tylko niektóre z aspektów jakie należy brać pod uwagę sprawując tą rolę. Funkcjonująca od ponad 300 lat praktyka tego rozwiązania wskazuje na liczne obowiązki i zagrożenia wynikające z piastowania tego stanowiska, bez prawa do rekompensaty finansowej za poniesione wysiłki. Wielowiekowe doświadczenie obowiązywanie tej formuły unaocznia liczne błędy popełniane przez niedoświadczone osoby, której nie mając odpowiedniego przygotowania zostały oddelegowane do pełnienia tak odpowiedzialnej funkcji.

### **3.3.5. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w Stanach Zjednoczonych Ameryki**

Stany Zjednoczone składają się z pięćdziesięciu stanów i jednego dystryktu federalnego – Kolumbia, ze stolicą kraju: Waszyngton. Władza wykonawcza, ustawodawcza i sędziowska wykonywana jest na dwóch szczeblach: federalnym i stanowym. Cechą charakterystyczną amerykańskiego ustroju jest jego dualizm, przyznający pierwszeństwo prawu federalnemu<sup>538</sup>. Zgodnie z konstytucją, ustawy federalne oraz ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią nadrzędne prawo w kraju, wiążąc wszystkie sądy stanowe, niezależnie od postanowień lokalnych przepisów<sup>539</sup>.

Ustawodawstwo federalne składa się z pięćdziesięciu czterech sekcji dotyczących<sup>540</sup>: administracji rządowej, bezpieczeństwa wewnętrznego, armii, systemu bankowego, prawa upadłościowego, rolnictwa, edukacji, cła, handlu, marynarki wojennej, kolei, telekomunikacji, poczty, prawa pracy, transportu oraz opieki medycznej. Wszystkie wymienione zagadnienia nie podlegają regulacjom prawa stanowego. Prawo stanowe posiada zatem kompetencje do stanowienia prawa na terenie danego stanu, we wszystkich obszarach życia swoich mieszkańców z wyjątkiem spraw zastrzeżonych dla prawa federalnego<sup>541</sup>.

---

<sup>538</sup> Por. P. Sarnecki, *Ustroje konstytucyjne państw współczesnych*, Kraków 2008, s. 79

<sup>539</sup> *The Constitution of the United States*, National Center for Constitutional Studies, Washington D.C., 2010, s. 15-16

<sup>540</sup> *United States Code*, <http://uscode.house.gov/download/download.shtml>

<sup>541</sup> W. Kosior, *Federal law vs. state law w Stanach Zjednoczonych – uwagi interpretacyjne*, Sosnowiec 2014, s. 78

Jak wynika z powyższego, prawo spadkowe nie jest dziedziną zarezerwowaną dla prawa federalnego. Oznacza to, iż w całości podlega prawom stanowym, uchwalanym i obowiązującym na terytorium poszczególnych stanów. Brak harmonizacji na poziomie federalnym, nie świadczy jednak w praktyce o konieczności występowania znaczących rozbieżności w procesie nabycia spadku w poszczególnych stanach. Pomimo pełnej autonomii w zakresie stanowienia lokalnego prawa, w ustawodawstwie wszystkich stanów istnieją wspólne punkty w obszarze głównych mechanizmów nabywania spadku. Wynika to z faktu, iż prawo spadkowe w Stanach Zjednoczonych oparte jest na podobnych zasadach do reguł obowiązujących w Anglii i Irlandii, gdyż amerykański system prawa (*common law*) wywodzi się bezpośrednio z prawa angielskiego. Jedynym stanem, w którym występuje przewaga prawa skodyfikowanego (*civil law*) jest Luizjana, gdzie równolegle obowiązuje *common law* i system prawa cywilnego<sup>542</sup>.

Śmierć spadkodawcy wywołuje zatem konieczność powołania zarządcę majątku spadkowego. W zależności od tego, czy do dziedziczenia dochodzi w oparciu o testament czy przepisy ustawowe będzie to wykonawca lub administrator. Analogicznie jak w omawianych uprzednio państwach z grupy *common law*, funkcja zarządcy może okazać się rolą przytłaczającą i ponad siły dla osoby pozbawionej doświadczenia i znajomości reguł prawa spadkowego. Niezależnie od negatywnych aspektów tej pracy, w amerykańskiej literaturze podkreślany jest wymiar socjologiczny i ambicjonalny tej funkcji. „Ta praca na końcu dostarczy Ci olbrzymiej satysfakcji, będzie przejawem uhonorowania ostatniej woli zmarłego i niekwestionowalnym darem dla osób żyjących. Jest to forma powiedzenia do widzenia i pójścia naprzód”<sup>543</sup>.

Stopień trudności pracy wykonawcy/ administratora niewątpliwie zależy od ilości przygotowań poczynionych przed śmiercią spadkodawcy. Wpływ na tempo działań będzie mieć poziom zorganizowania zmarłego, porządek w jego dokumentacji, wiedza zarządcy na temat sytuacji materialnej spadkodawcy jak również postawa rodziny w stosunku do osoby regulującej sprawę majątkowe zmarłego. W zależności od konkretnych okoliczności, praca zarządcy może być stosunkowo prosta lub też przyprawiać o ból głowy.

Osoba pełniąca funkcję zarządcy – w pierwszej kolejności - przeprowadza inwentaryzację dokumentacji. Jest to podstawowy krok przez zwróceniem się do sądu z oficjalnym wnioskiem o przyznanie upoważnienia do administrowania majątkiem zmarłego (*probate*). Zgromadzone

---

<sup>542</sup> P. Laidler, *Konstytucja Stanów Zjednoczonych Ameryki*, przewodnik, Kraków 2007, s. 130

<sup>543</sup> M. Randolph, *The executors' guide: settling a loved one's estate and trust*, Berkeley 2016 s. 3

dowody muszą uwzględniać: testament spadkodawcy<sup>544</sup>; jego instrukcję dotyczącą sposobu pochówku; akty własności nieruchomości i ruchomości (np. samochodu, jachtu); umowy określające wysokość zobowiązań, identyfikacje wszystkich wierzycieli, potwierdzenie dokonanych płatności za pogrzeb, opiekę medyczną w szpitalu przed śmiercią, a także zawierać pełną listę składników majątku z ich wartością rynkową<sup>545</sup>.

Kolejną czynnością jest określenie podstawy opodatkowania i uregulowanie należnych podatków, w tym podatku od nieruchomości, podatku od spadku oraz – jeśli wymagany - podatku federalnego<sup>546</sup>. Po opłaceniu zobowiązań fiskalnych należy spłacić zaciągnięte pożyczki i kredyty, uregulować zadłużenie na karcie kredytowej, zlikwidować debet na rachunku bankowym, opłacić rachunki i rozliczyć pozostałych wierzycieli<sup>547</sup>.

Ostatnim etapem w procesie zarządzania majątkiem jest przekazanie majątku beneficjentom. Ta czynność wykonywana jest na samym końcu, w oparciu o dobra i środki pozostające po uregulowaniu wszelkich zobowiązań zmarłego. W przypadku nieprawidłowości w rozdysponowaniu majątku bądź błędów w regulowaniu zobowiązań fiskalnych i pozafiskalnych, wykonawca/ administrator ponosi pełną odpowiedzialność materialną i karną. Zakres odpowiedzialności różni się w poszczególnych stanach. Zawsze jednak oznacza obowiązek zwrócenia równowartości szkody, a w przypadku niektórych stanów dodatkowo konieczność zapłacenia grzywny stanowiącej niekiedy wartość dokonanego zaniedbania<sup>548</sup>.

Przekazywane dobra nie mogą również stracić na wartości w toku przekazywania majątku spadkobiercom. Powinny zostać odpowiednio zabezpieczone przez zniszczeniem, kradzieżą lub

---

<sup>544</sup> Niektóre stany nie wymagają załączenia oryginału testamentu. Sąd stanu Georgia, w sprawie *Westmoreland v. Tallent*, uznał, iż ze względu na brak możliwości odnalezienia oryginału, dopuszcza wykorzystanie kopii ostatniej woli potwierdzonej pod przysięgą przez prawnika i notariusza odpowiedzialnego za sporządzenie oryginalnego dokumentu w przeszłości. *Westmoreland v. Tallent*, 549 S.E. 2d 113 (Ga. 2001).

Sąd w New Jersey zaakceptował niepodpisany testament, w którym znajdowała się adnotacja iż oryginał został wysłany pocztą do egzekutora. Niestety oryginalny egzemplarz nigdy nie dotarł do adresata, dlatego sąd zdecydował się na akceptację niepodpisanej kopii. In re Estate of Ehrlich, 47 A.3d 12 (N.J. Super. Ct. App. Div. 2012) <http://www.leagle.com/decision/In%20NJCO%2020120629475/IN%20RE%20ESTATE%20OF%20EHRlich>

Sąd w stanie Floryda zaakceptował elektroniczną wersję testamentu znajdującego się w komputerze prawnika odpowiedzialnego za prowadzenie spraw cywilnych zmarłego, argumentując iż jest to zgodnie z prawem stanowym *Smith v. DeParry*, 86 So.3d 1228 (Fla. App. 2012)

<sup>545</sup> G.M. Nickel, *Probate and settle an estate in Florida*, Illinois 2006, s. 111

<sup>546</sup> United States code annotated, Eagan 2002, s. 20 Podatek federalny jest wymagany w przypadku nieruchomości, których sumaryczna wartość przekracza 5,5 miliona dolarów.

<sup>547</sup> M.C. Jasper, *Executors and personal representatives: rights and responsibilities*, New York 2003, s. 16

<sup>548</sup> L.D. Kirby, *The executor's...op.cit.*, s.4

stratą. Dotyczy to domu, zaparkowanego samochodu oraz inwestycji finansowych. W przypadku dwóch pierwszych aktywów, rolą zarządcy jest podjęcie działań zapewniających bezpieczeństwo środków trwałych. W stosunku do lokat lub inwestycji kapitałowych, nadrzędnym celem nie jest dalsze pomnożenie zgromadzonych środków lecz zabezpieczenie posiadanych funduszy przed ewentualną stratą<sup>549</sup>.

Jak wynika z powyższej analizy, praca wykonawcy/ administratora jest bardziej misją niż pracą. Skierowana jest przede wszystkim do osób uczciwych, charakteryzujących się wysokimi standardami etycznymi i moralnymi. W sytuacji braku wymienionych cech, majątek spadkobierców może stracić na wartości, zostać sprzedany poniżej wartości rynkowej lub nienależycie zabezpieczony ze stratą. Są to w mojej opinii kolejne argumenty przemawiające za dysfunkcyjnością powyższego mechanizmu prawnego w państwach stosujących *common law*.

Realizacja funkcji administratora/ wykonawcy podatna jest również na malwersacje finansowe zarządców, skłonnych do złamania prawa w celu uzyskania korzyści materialnych z majątku zmarłego. Głośną historią w Stanach Zjednoczonych był przypadek kobiety, która pełniąc funkcję administratora swojej matki, celowo zaniżyła rzeczywistą wartość pozostawionego majątku, aby przekazać mniejszą kwotę należnego spadku swojemu rodzeństwu i ojcu. Wysokość zdefraudowanej kwoty wynosiła 460.000\$. Córka zadeklarowała przed sądem kwotę 60.000\$, kiedy faktyczna wartość majątku pozostawionego przez matkę wynosiła pół miliona dolarów<sup>550</sup>. Postępowanie administratora naraziło rodzinę na wymierne straty finansowe i zakończyło się półtorarocznym więzieniem dla niej i jej małżonka.

Powyższy kazus obrazuje ryzyko związane z angażowaniem osób – nawet z grona najbliższej rodziny. W przepisach praw stanowych znajdują się co prawda wytyczne dotyczące kryteriów jakie powinien spełnić kandydat do pełnienia wymienionej funkcji. Jednak mimo wszystko nie gwarantują one wyeliminowania wymienionych zagrożeń. I tak, każde stanowe ustawodawstwo wskazuje, iż wykonawcą/ administratorem nie może zostać osoba skazana prawomocnie za przestępstwo. Niektóre stany zakazują również powierzenia roli zarządcy osobom niemającym obywatelstwa amerykańskiego, z wyjątkiem osób będących najbliższą rodziną zmarłego<sup>551</sup>. Stan Nowy Jork zabrania pełnienia funkcji wykonawcy cudzoziemcom, jeśli Ci nie mieszkają na

---

<sup>549</sup> M. Randolph, *The executors...* op.cit., s. 6

<sup>550</sup> B.R. Ballou, Brockton woman sentenced after cheating her siblings out of thousands in settlement in mother's death, Boston 2012

[Http://www.sawlaw.com/Our-Law-Blog/2012/January/Estate-Administrator-Caught-Cheating-Siblings-of.aspx](http://www.sawlaw.com/Our-Law-Blog/2012/January/Estate-Administrator-Caught-Cheating-Siblings-of.aspx)

<sup>551</sup> Md. Code Ann. Est & Trust par, 5-105 stanu Maryland

terytorium stanu<sup>552</sup>. Oba ograniczenia mają na celu wyeliminowanie potencjalnego braku wpływu sądownictwa stanowego na osobę, która ze względu na swoją przynależność narodową lub stanową nie podlega jurysdykcji stanowej.

Ze względu na szeroki wachlarz obowiązków i brak praktycznego przygotowania prawniczego, wykonawca/ administrator może zrzec się obowiązku pełnienia powyższej funkcji. Sąd wskazuje wówczas inną osobę. W większości stanów obowiązują przepisy regulujące krąg i sekwencje osób. Są to kolejno: małżonek lub partner w przypadku zarejestrowanego związku, dzieci zmarłego, jego wnuki, rodzice, pozostali spadkobiercy, beneficjenci ostatniej woli, a w przypadku braku powyższych osób - wierzyciel dążący do zaspokojenia swoich należności. Brak akceptacji do pełnienia wymienionej funkcji przez kogokolwiek z przytoczonych interesariuszy, wymaga od sądu powołania administratora publicznego, odpowiedzialnego za przeprowadzenie postępowania spadkowego z ramienia administracji stanowej<sup>553</sup>.

Kolejnym mankamentem amerykańskiego prawa spadkowego jest możliwość wskazania kilku wykonawców w testamencie. Teoretycznie, takie rozwiązanie powinno być korzystne dla wykonawcy, gdyż umożliwia podział zadań pomiędzy dwie lub więcej osób – redukując czas i zaangażowanie poszczególnych osób. W praktyce jednak, działanie każdego z wykonawców wymaga akceptacji pozostałych. Jest to konsekwencja solidarnej odpowiedzialności podmiotów. Zwiększa to zatem kompleksowość postępowania, bez wyraźnych korzyści dla poszczególnych osób zaangażowanych w pracę<sup>554</sup>.

### **3.3.6. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w Kanadzie**

Śmierć obywatela Kanady oznacza przejście jego majątku pod zarząd osobistego reprezentanta (z ang. *Personal Representative*). W tym samym momencie, wszystkie zobowiązania zmarłego stają się obowiązkiem reprezentanta, zobligowanego do uregulowania długów z majątku pozostawionego przez spadkodawcę. Wartość pozostających aktywów, podlega przekazaniu

---

<sup>552</sup> N.Y. Est. Powers & Trusts Law, par. 707, stanu New York

<sup>553</sup> M. Randolph, *The executors...*op.cit., s. 18

<sup>554</sup> L.D. Kirby, *The executor's...*op.cit., s.4

spadkobiercom - zgodnie z ostatnią wolą zmarłego lub w przypadku jej braku, w oparciu o lokalne przepisy.

Kanadyjskie prawo spadkowe – podobnie jak w Stanach Zjednoczonych, Anglii oraz Irlandii – opiera się na zasadach common law będąc domeną jurysdykcji poszczególnych prowincji. Prowincje mają pełną autonomię w zakresie stanowienia przepisów obowiązujących na ich terytorium. W większości z nich, osoba wskazana w testamencie jako *Personal Representative* określana jest terminem „*executor*”. W prowincji Ontario, wykonawca definiowany jest jednak jako „*estate trustee with will*”, a w prowincji Quebec, pojęciem „*liquidator*”. Zakres i rola każdej z tych funkcji jest identyczna, różnią się jedynie użytym terminem<sup>555</sup>. W sytuacji, gdy zmarły nie pozostawił testamentu lub też nie wskazał w nim wykonawcy, sąd mianuje administratora odpowiedzialnego za zarządzanie majątkiem zmarłego.

Zasadnicza różnica pomiędzy wykonawcą i administratorem wynika ze źródeł ich powołania. Analogicznie jak w przypadku omawianych wcześniej systemów, wykonawca wskazany jest bezpośrednio przez spadkodawcę w testamencie. Administrator musi natomiast zwrócić się do sądu z wnioskiem o nadanie uprawnień do zarządzania majątkiem zmarłego. Każda prowincja posiada własne przepisy regulujące kto może się ubiegać o powyższą funkcję oraz kto ma pierwszeństwo w przypadku zgłoszenia się kilku kandydatów jednocześnie<sup>556</sup>.

Prawo każdej prowincji wskazuje, iż nikt nie może zostać zmuszony do pełnienia funkcji wykonawcy wbrew własnej woli. Z tego też powodu, osoba wskazana w testamencie może całkowicie zrezygnować z pełnienia tej funkcji lub skorzystać z pomocy wyspecjalizowanych jednostek. Odmiennie do wcześniej omawianych systemów, w Kanadzie wykonawca ma prawo do wynagrodzenia, którego wysokość determinują przepisy poszczególnych prowincji. W większości z nich znajduje się ogólny zapis wskazujący, iż wykonawca ma prawo do sprawiedliwego i należytego honorarium. Nie wskazując jednak konkretnej wartości przysługującej osobie za wykonywane przez nią zadania. Część prowincji – Kolumbia Brytyjska, Nowa Fundlandia i Labrador, Nowa Szkocja oraz Wyspa Księcia Edwarda - określają precyzyjnie wysokość uposażenia, wskazując, iż nie może ona przekraczać 5% wartości majątku. W prowincjach, w których przepisy nie uściśliły wysokości wynagrodzenia, jej wartość staje się przedmiotem ustaleń pomiędzy wykonawcą i spadkobiercami. W przypadku braku porozumienia pomiędzy stronami, wartość honorarium określa sąd. Analogiczna sytuacja ma miejsce w prowincjach stosujących

---

<sup>555</sup> W celu zunifikowania pojęć, kanadyjski legislator posługuje się terminem *Personal Representative*

<sup>556</sup> J. Greenan, *The executor's handbook*, Toronto 2007, s. 3

pułap 5% od sumy majątku. Limit 5% traktowany jest jako referencja, gdyż finalna wysokość powinna być uzależniona od faktycznych wysiłków i czynności podejmowanych przez wykonawcę. Brak szczególnych trudności i niski poziom skomplikowania sprawy nie uzasadni przyznania górnego progu wynagrodzenia. Dlatego w przypadku rozbieżności zdań w zakresie wynagrodzenia, ostateczna decyzja zostanie podjęta przez sąd<sup>557</sup>.

Akceptując rolę wykonawcy należy mieć świadomość ciężącej odpowiedzialności i potencjalnego ryzyka. Istnieje oczywiście możliwość skorzystania z pomocy wyspecjalizowanych jednostek. Takie wsparcie będzie wiązać się z koniecznością poniesienia kosztów, które pomniejszą honorarium przysługujące wykonawcy. Należy również mieć na uwadze, iż delegowanie zadań na inne podmioty nie zwalnia zarówno wykonawcę jak i administratora z odpowiedzialności za działania podjęte przez zewnętrzne podmioty. W Ontario, w sprawie *Wagner v. Van Cleef*, administrator zaangażował adwokata, przekazując mu zarząd nad prowadzeniem wszystkich spraw związanych z zarządem nad majątkiem zmarłego. Była to nieroztropna decyzja. Adwokat zdefraudował majątek na kwotę 216.000 dolarów kanadyjskich, znikając następnie bez śladu. Pełną odpowiedzialności poniósł administrator<sup>558</sup>.

*Personal Representative* zobowiązany jest do spłaty wszystkich zobowiązań zmarłego. W przypadku jednak dziedziczenia testamentowego, nie jest uprawniony do wypłaty i wydania świadczeń spadkobiercom, do czasu upłynięcia terminu do wniesienia przez uprawnione osoby wniosku do sądu o roszczenie wobec spadkobiorcy testamentowego. W oparciu o złożony wniosek, sąd ma możliwość skorygowania rozporządzeń testamentowych zmarłego jeśli uzna je za krzywdzące i niesprawiedliwe. Termin do wniesienia wniosku wynosi kolejno: sześć miesięcy od przyznania administratorowi *letters of administration* lub przyznania wykonawcy *probate*. (Alberta, Manitoba, Nowa Szkocja, Saskatchewan), cztery miesiące od śmierci spadkodawcy (Nowy Brunswik), jeden rok od śmierci małżonka (Nowa Fundlandia i Labrador) lub sześciu miesięcy od śmierci małżonka (Ontario). Dopiero upłynięcie powyższych terminów i brak wniosku ze strony uprawnionego, upoważnia *Personal Representative* do wypłaty świadczeń i wydania składników będących przedmiotem spadku<sup>559</sup>.

Rola *Personal Representative* nie jest tylko funkcją związaną z aspektami materialno-finansowymi. Nie ogranicza się ona wyłącznie do dbania o majątek zmarłego, spłaty jego

---

<sup>557</sup> Ibidem, s. 148

<sup>558</sup> *Wagner v. Van Cleef*, 1991, CanLII 7168 (OCGD Div.)

<sup>559</sup> K. Whaley, *Spousal claims against estates and other claims arising out of remarriages in Canada*, Toronto 2014, s. 7-8



zadłużenia, opłacenia wszystkich podatków czy wydania majątku spadkobiercom. Znaczenie reprezentanta jest o wiele szersze, a w niektórych przypadkach dużo bardziej istotne niż samo administrowanie majątkiem. W szczególnych okolicznościach, reprezentant może być właścicielem wyjątkowo wrażliwych informacji, dotyczących wykorzystania organów zmarłego do przeszczepów ratujących życie innym ludziom lub wskazania osoby pełniącej funkcję opiekuna niepełnoletniego potomka. Zwłaszcza ostatni przypadek nabiera fundamentalnego znaczenia jeśli oboje rodzice nie żyją, pozostawiając na świecie nieletnie dziecko wymagające opieki<sup>560</sup>.

### 3.3.7. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w Australii

W świetle prawa spadkowego obowiązującego w Australii, właścicielem masy spadkowej po śmierci spadkodawcy jest wykonawca lub administrator spadku – okreśłani wspólnym terminem: powiernik majątku. Powiernik odpowiada za skompletowanie składników majątku, nadzór nad mieniem, uregulowanie zobowiązań zmarłego, spieniężenie dobytku oraz przekazanie uzyskanych ze sprzedaży środków finansowych beneficjentom. Analogicznie jak w przypadku pozostałych państw *common law*, spadkodawca ma prawo wskazać osobę będącą wykonawcą „*executor*” w testamencie. Wskazany wykonawca, z chwilą śmierci spadkodawcy posiada pełne prawo do administrowania majątkiem zmarłego<sup>561</sup>. Oficjalnym dokumentem formalizującym uprawnienie wykonawcy do zarządzania dobrami jest sądowy *grant of probate* - wydawany w oparciu o przedstawiony testament. Uzyskany dokument upoważnia wykonawcę do podejmowania działań, legitymizując jego czynności i prawa przed zewnętrznymi podmiotami będącymi w posiadaniu składników majątku należących do spadkodawcy (np. banki prowadzące rachunek bankowy, towarzystwo ubezpieczeniowe posiadające polisę na życie, najemcy mieszkający w domu zmarłego itp.). Sądowy *grant of probate* jest dokumentem odpłatnym. Australia nie przewiduje zwolnień z opłaty dla majątków o niskiej wartości<sup>562</sup>. Koszt *grant of probate* wynosi 125.10\$ dla

---

<sup>560</sup> J. Greenan, *The executor's...* op.cit., s. 16-20

<sup>561</sup> J. Williams, *Small fry, administration of small deceased estates and resolution of minor succession disputes*, Adelaide 2014, s. 8

<sup>562</sup> W Anglii wydanie *grant of probate* jest bezpłatne do wartości majątku nieprzekraczającej £5000. Powyżej tej wartości, koszt wydania wynosi £90 A. Fisher, *Inheritance tax, probate and estate planning*, London 2010, s. 27 W Irlandii opłata za *probate* jest skorelowana z wartością majątku. Ceny rozpoczynają się od 200€, gdy wartość majątku nie przekracza 75.000€, do 606€ powyżej 300.000€. Źródło:

spadków poniżej 1000\$ oraz 320\$ dla majątków o wartości powyżej 1000\$<sup>563</sup>. Brak grantu uniemożliwia wypłatę środków przez instytucje finansowe, gdyż zarówno banki jak i towarzystwa ubezpieczeniowe muszą mieć gwarancję, iż osoba powołująca się za wykonawcę testamentu ma stosowane umocowania prawne. Grant stanowi zatem rękojmię uprawnień i gwarancję prawomocności ostatniej woli.

W przypadku, gdy spadkodawca nie wskazał wykonawcy w testamencie lub wskazany wykonawca nie jest uprawniony lub nie przyjął obowiązku podjęcia się zadania, sąd nominuje administratora, przyznając *grant of letters of administration*. Desygnowanie administratora następuje również w przypadku braku testamentu. Zadania administratora są analogiczne do czynności sprawowanych przez wykonawcę<sup>564</sup>.

Zadania wykonawcy i administratora można delegować, przekazując pełnomocnictwo kancelarii prawnej lub wyspecjalizowanej firmie. Na podstawie danych sądu najwyższego, około 95% postępowań spadkowych w Australii nie jest prowadzone bezpośrednio przez zarządców, tylko przez podmioty mające stosowne upoważnienie<sup>565</sup>. Zaprzecza to argumentom wskazywanym w literaturze, iż prowadzenie postępowania spadkowego jest zwykłą i prostą procedurą<sup>566</sup>. Korzystanie z usług wyspecjalizowanych jednostek jest usługą odpłatną, której wartość podlega negocjacji pomiędzy stronami. Formalnym potwierdzeniem ustalonej ceny jest sporządzona umowa *Cost Agreement*. Jej podpisanie jest wymogiem wynikającym z przepisów prawa<sup>567</sup>.

W Australii nie obowiązują przepisy umożliwiające zarządzanie majątkiem bez uzyskania sądowego *grant of probate*. Proces związany z nabyciem prawa do dysponowania składnikami majątku nie jest skorelowany z wartością spadku. Wiele państw z obszaru *common law* wypracowało mechanizmy uprawniające do administrowania dobytkiem bez konieczności oficjalnego procesu i angażowania sądu. Do tej grupy nie należy jednak Australia. Fakt, iż niejednokrotnie koszt i formalności związane z nabyciem spadku przekraczają wartość spadku nie

---

<http://www.courts.ie/Courts.ie/Library3.nsf/pagecurrent/C3DC937D6BEDDCE08025810F005A7907?opendocument>

<sup>563</sup> Supreme Court – probate office fees, pursuant to the supreme court (fees) regulations 2012, effective from 1 July 2017 Źródło: <http://www.supremecourt.vic.gov.au/home/forms+fees+and+services/fees/probate+fees>

<sup>564</sup> J. Williams, *Small...op.cit.*, s. 8

<sup>565</sup> Źródło: strona internetowa sądu najwyższego:

<http://www.supremecourt.vic.gov.au/home/forms+fees+and+services/wills+and+probate/applying+for+a+grant+of+probate+or+administration/>

<sup>566</sup> Ibidem

<sup>567</sup> The Legal Profession Act 2007, §308

odgrywa w Australii znaczenia<sup>568</sup>. Jediną okolicznością wykluczającą konieczność uzyskania grantu są sytuacje braku osób uprawnionych lub brak osób wnioskujących o zarząd nad majątkiem zmarłego. W takich przypadkach, dystrybucją dóbr zajmuje się urzędnik państwowy „*public administrator*”<sup>569</sup>.

Fakt istnienia testamentu nie zawsze oznacza dziedziczenie testamentowe. W sytuacji, gdy testament jest nieważny lub rozporządza tylko częścią aktywów należących do spadkodawcy, wówczas dziedziczenie odbywa się w oparciu o przepisy prowincji, które wskazują w pierwszej kolejności małżonka, dzieci i pozostałych krewnych<sup>570</sup>. Dziedziczenie beztestamentowe „*intestate*” wymaga od powiernika majątku spłaty zobowiązań zmarłego, a następnie dokonania wyceny wszystkich aktywów i ich sprzedaży, po czym przekazania uzyskanych środków pieniężnych spadkobiercom. Obowiązkiem zarządcy jest rozdystrybuowanie masy spadkowej wśród spadkobierców, którzy otrzymują płatności pieniężne z tego tytułu. Tym samym tytuł prawny zarządcy spadku trwa do czasu pełnego rozdysponowania masy spadkowej. Spadkobiercy nabywają prawo do spadku z chwilą przekazania im z masy spadkowej konkretnego majątku przez zarządcę spadku. Zgodnie z australijską praktyką, zarządca spadku przekazuje spadkobiercom spieniężoną masę spadkową po zmarłym, ratami (w transzach) w drodze dokumentów rozliczeniowych (czeków prywatnych lub bankierskich) lub przelewów pieniężnych<sup>571</sup>.

### **3.4. Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku w Polsce**

Analogicznie jak w przypadku omawianych systemów prawnych, w Polsce istnieją dwa źródła powołania do spadku. Jest nim testament oraz dziedziczenie ustawowe. Spadkodawca korzystając z przysługującej mu swobody testowania ma możliwość wskazania osób i ich udziałów w rozporządzanym przez siebie majątku. Brak testamentu, jego nieprawomocność lub inne przesłanki

---

<sup>568</sup> Przykładowo w Stanie Kalifornia zarządca ma prawo do administrowania majątkiem bez oficjalnej zgody ze strony sądu w przypadku spadków nieprzekraczających 15.000\$. California probate code § 13050

<sup>569</sup> J. Williams, *Small...op.cit.*, s. 10

<sup>570</sup> P. Cummins, *Succession laws report*, Melbourne 2013, s. 56

<sup>571</sup> *Ibidem* oraz Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu ILPB2/4515-1-39/15-2/MK

eliminujące możliwość dziedziczenia testamentowego (odrzućcie spadku, niegodność dziedziczenia, brak dożycia otwarcia spadku) oznacza, iż do dziedziczenia dochodzi w oparciu o przepisy ustawy. Dziedziczenie ustawowe to zawarty w kodeksie cywilnym system reguł określający, które z osób najbliższych spadkodawcy, w jakiej kolejności i w jakiej części są powołane do dziedziczenia. Ustawodawca wyraził w ustanowieniu tych zasad pewną dorozumianą wolę spadkodawcy, który w wypadku, gdyby nie mógł lub nie chciał sporządzić testamentu – pozostawia ustalenie swoich następców prawnych regułom kodeksowym<sup>572</sup>.

Kodeks cywilny wydziela pięć grup podmiotów powołanych do spadku mocą ustawy. Podmioty z poszczególnych grup dziedziczą w określonej kolejności, według zasady że osoby dziedziczące z wcześniejszej grupy, wykluczają z kręgu spadkobierców osoby z następnej grupy.

W pierwszej kolejności do spadku z ustawy powołane są dzieci spadkodawcy oraz jego małżonek. Dziedziczą oni w częściach równych. Jednakże część przypadająca małżonkowi nie może być mniejsza niż jedna czwarta całości spadku<sup>573</sup>. Dziedziczenie przez dzieci spadkodawcy wyłącza z dziedziczenia kolejne grupy spadkobierców. Brak małżonka oznacza automatyczne dziedziczenie całości majątku przez dzieci. Każdemu z nich przysługuje wówczas równa część spadku<sup>574</sup>. Jeżeli dziecko spadkodawcy nie dożyło otwarcia spadku, udział spadkowy, który przysługiwałby temu dziecku, przypada jego dzieciom w częściach równych. Przepis ten stosuje się odpowiednio do dalszych zstępnych, czyli np. wnuków, prawnuków itd.<sup>575</sup>

W sytuacji braku zstępnych zmarłego (dzieci, wnuków itd.) do spadku powoływany jest małżonek i rodzice<sup>576</sup>. Udział spadkowy każdego z rodziców wynosi 1/4 całości spadku<sup>577</sup>.

---

<sup>572</sup> L. Kaltenbek – Skarbek, W. Żurek, Prawo spadkowe, Warszawa 2012, s. 30

<sup>573</sup> Art. 931 § 1 ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r., Kodeks cywilny (Dz.U. 1964 Nr 16 poz. 93)

Za małżonka uznaje się każdego, kto w chwili śmierci spadkodawcy pozostawał z nim w związku małżeńskim. Nie ma znaczenia fakt wspólnego zamieszkiwania czy pożycia lub też jego brak, rozwód i separacja. Wyjątek stanowi zasada, zgodnie z którą przepisów o powołaniu do dziedziczenia z ustawy nie stosuje się do małżonka spadkodawcy pozostającego w separacji (art. 935<sup>1</sup> k.c.), czyli małżonek, wobec którego orzeczono separację, podobnie jak małżonek rozwiedziony, nie dochodzi do dziedziczenia.

<sup>574</sup> Art. 932 § 4, Kodeks cywilny

Dzieci spadkodawcy dziedziczą po nim niezależnie od tego, czy są to dzieci z małżeństwa, czy też dzieci pozamałżeńskie. Nieistotne jest zatem, czy ich status dziecka wynika z faktu, że urodziły się w małżeństwie, czy też spadkodawca je uznał, czy nastąpiło sądowe ustalenie ojcostwa lub macierzyństwa. Na równi z dziećmi własnymi traktowane są dzieci przysposobione.

<sup>575</sup> Art. 931 § 2, Kodeks cywilny

<sup>576</sup> Art. 932 § 1, Kodeks cywilny

<sup>577</sup> Art. 932 § 2, Kodeks cywilny

Powołanie do spadku rodziców, wyklucza dziedziczenie rodzeństwa spadkodawcy. Cały spadek przypada zatem rodzicom w częściach równych<sup>578</sup>.

Rodzeństwo spadkodawcy dziedziczy w sytuacji, gdy chociaż jedno z rodziców zmarło przed otwarciem spadku. Udział spadkowy przypadający zmarłemu rodzicu przypada wówczas rodzeństwu spadkodawcy w częściach równych<sup>579</sup>.

W przypadku braku zstępnych, małżonka, rodziców, rodzeństwa i zstępnych rodzeństwa spadkodawcy, wówczas cały spadek przypada dziadkom spadkodawcy, dziedziczącym w częściach równych<sup>580</sup>.

Czwartą grupę dziedziczącą stanowią pasierbowie spadkodawcy. Dochodzą oni do dziedziczenia jeśli zmarły nie pozostawił małżonka i krewnych, powołanych do dziedziczenia z ustawy<sup>581</sup>.

Piątą grupę dziedziczących stanowi gmina i Skarb Państwa dochodzący do dziedziczenia w przypadku braku małżonka spadkodawcy, jego krewnych i dzieci małżonka spadkodawcy powołanych do dziedziczenia. Właściwą gminą jest gmina ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy. Jeżeli nie da się ustalić ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy na terenie Rzeczypospolitej Polskiej albo ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy znajdowało się poza granicami kraju, spadek przypada Skarbowi Państwa<sup>582</sup>.

Spadkobiercy nabywają spadek z chwilą śmierci spadkodawcy. Powyższe nabycie nie ma charakteru definitywnego. Nabycie spadku jest prawem, a nie obowiązkiem<sup>583</sup>. Tylko od decyzji spadkobiercy zależy, czy z prawa do nabycia spadku skorzysta, czy też podejmie decyzję o odrzuceniu spadku. Przepisy kodeksu cywilnego wskazują, iż oświadczenie o przyjęciu lub o odrzuceniu spadku może być złożone w ciągu sześciu miesięcy od dnia, w którym spadkobierca dowiedział się o tytule swojego powołania<sup>584</sup>.

Termin sześciu miesięcy biegnie od daty śmierci spadkodawcy. Od tego momentu, spadkobiercy ustawowi mają świadomość swojego powołania do spadku. Analogiczne reguły mają zastosowanie do spadkobierców testamentowych będących w posiadaniu testamentu lub znających

---

<sup>578</sup> Art. 932 § 3, Kodeks cywilny

<sup>579</sup> Art. 932 § 4, Kodeks cywilny

<sup>580</sup> Art. 934 § 1, Kodeks cywilny

<sup>581</sup> Art. 934, Kodeks cywilny

<sup>582</sup> Art. 935, Kodeks cywilny

<sup>583</sup> J.S. Piątkowski, Prawo spadkowe, zarys wykładu, Warszawa 2002, s. 147

<sup>584</sup> Art. 1015 § 1, Kodeks cywilny

jego treść. W praktyce, możliwe jest jednak wystąpienie innych okoliczności - determinujących konieczność przyjęcia innej daty na rozpoczęcie biegu terminu. Zasadniczym warunkiem jest świadomość prawa do dziedziczenia. Jeśli osoba uprawniona do dziedziczenia nie ma wiedzy na temat swojego powołania (np. ze względu na brak dostępu do istniejącego testamentu), wówczas termin nie wszczyna się. Bieg terminu uzależniony jest zatem od dwóch przesłanek: spadkobierca musi wiedzieć, że spadkodawca zmarł i że w konkretnym stanie faktycznym jest on spadkobiercą<sup>585</sup>. Jeżeli do spadku powołanych jest kilku spadkobierców, dla każdego z nich termin biegnie odrębnie. Sześciomiesięczny termin do złożenia oświadczenia o przyjęciu lub odrzuceniu spadku nie ulega przedłużeniu<sup>586</sup>.

Ze względu na sposób przyjęcia spadku, istnieją trzy możliwości postępowania<sup>587</sup>: przyjąć spadek bez ograniczenia odpowiedzialności za długi (przyjęcie proste), przyjąć spadek z ograniczeniem tej odpowiedzialności (przyjęcie z dobrodziejstwem inwentarza), bądź spadek odrzucić. Brak złożenia przez spadkobiercę oświadczenia - w terminie sześciu miesięcy od dnia swojego powołania do spadku - oznacza przyjęcie spadku z dobrodziejstwem inwentarza<sup>588</sup>. Jest to znacząca zmiana w zakresie odpowiedzialności za ewentualne długi spadkowe. Brak reakcji nie wywołuje negatywnych konsekwencji w postaci pełnej odpowiedzialności za zobowiązania zmarłego. Spadkobierca odpowiada za długi tylko do wysokości aktywów nabytego spadku.

Oświadczenie o przyjęciu lub odrzuceniu spadku jest niepodzielne<sup>589</sup>. Oznacza to, iż spadkobierca nie może spadku w części przyjąć, a w części odrzucić. Spadkobierca, który oświadczył, że spadek odrzuca, zostaje wyłączony z dziedziczenia, tak jakby nie dożył otwarcia spadku. Należy przez to rozumieć, że składającemu oświadczenie nie przysługują ani wynikające ze spadku prawa, ani nie jest on obciążony długami. Przyjmuje się zatem, że spadkobierca ten nigdy spadku nie nabył i że przypadł on tylko tym spadkobiercom, którzy go ostatecznie odziedziczyli<sup>590</sup>.

Aby wszcząć postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku należy złożyć wniosek do sądu. Właściwym sądem jest sąd ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy. Jeżeli nie da się ustalić, gdzie spadkodawca ostatnio w Polsce zamieszkiwał – sądem właściwym jest sąd miejsca, w którym

---

<sup>585</sup> Por. J. Ignaczewski, Prawo spadkowe art. 922-1088 KC, Warszawa 2004, s. 151

<sup>586</sup> L. Kaltenbek – Skarbek, W. Żurek, Prawo...op.cit., s. 83

<sup>587</sup> Art. 1020, Kodeks cywilny

<sup>588</sup> Art. 1015 § 2, Kodeks cywilny

<sup>589</sup> E. Lewandowska, Oświadczenie o odrzuceniu spadku, Olsztyn 2014, s. 83

<sup>590</sup> Por. J. Ignaczewski, Prawo...op.cit., s. 254

znajduje się majątek spadkowy lub jego część. W przypadku braku możliwości ustalenia powyższych miejsc, wniosek składa się do sądu rejonowego dla miasta stołecznego Warszawy<sup>591</sup>. Wniosek o stwierdzenie nabycia spadku można złożyć w każdym czasie, gdyż czynność ta nie jest ograniczona żadnym terminem<sup>592</sup>.

Wniosek o wszczęcie postępowania spadkowego może złożyć każda osoba mająca w tym interes prawny. Oznacza to, iż krąg uprawnionych osób nie jest ograniczony wyłącznie do spadkobierców<sup>593</sup>. Oprócz wnioskodawcy w postępowaniu biorą udział wszyscy spadkobiercy zmarłego lub ich potomkowie (jeśli spadkobiercy nie żyją)<sup>594</sup>. W przypadku jakiegokolwiek wątpliwości co do kompletności uczestników postępowania, sąd ma prawo wezwać potencjalnych spadkobierców publikując ogłoszenie prasowe<sup>595</sup>. Ogłoszenie sąd zamieszcza w gazecie o dużym nakładzie o zasięgu całego kraju. Dążąc do dotarcia do jak największej potencjalnej grupy odbiorców, niestety sąd znacząco zwiększa koszty postępowania osobom uczestniczącym. Dodatkowo, tego typu instrument można uznać za wysoce nieskuteczny. W praktyce, nie przynosi on pożądaných efektów w postaci poinformowania potencjalnych spadkobierców, wywołuje tylko przedłużenie postępowania i niepotrzebny wzrost opłat.

Niezależnie od konieczności zapewnienia kompletnego grona uczestników, postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku z ustawy wymaga dodatkowo wykazania dwóch rodzajów okoliczności. Po pierwsze, należy wykazać zgon spadkodawcy oraz pokrewieństwo pomiędzy nim a wnioskodawcą czy uczestnikami, co wymaga przedstawienia dokumentów w postaci aktów stanu cywilnego<sup>596</sup>. W dalszej kolejności należy uzyskać oświadczenia o przyjęciu bądź odrzuceniu spadku<sup>597</sup>. Najczęściej oświadczenie składane jest w formie aktu notarialnego. Notariusz zawiadamia wówczas sąd o sporządzonym akcie, przesyłając jego wypis.

---

<sup>591</sup> Art. 628, ustawa z dnia 17 listopada 1964 r., Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. 1964 Nr 43 poz. 296)

<sup>592</sup> Uzasadnienie sądu okręgowego w Łodzi, Sygn. Akt III Ca 1752/16

<sup>593</sup> Postanowienie sądu rejonowego w Białymstoku z dnia 4 marca 2011 roku, sygn. akt II Ns 3141/10

<sup>594</sup> Art. 669, Kodeks postępowania cywilnego

<sup>595</sup> Art. 672, Kodeks postępowania cywilnego

<sup>596</sup> Podstawowy dokument w sprawie o stwierdzenie nabycia spadku to akt zgonu spadkodawcy. Jest on dowodem wyłącznym w zakresie faktu i daty zgonu osoby w nim wymienionej (art. 1 i 4 ustawy z dnia 29.9.1986 r. – Prawo o aktach stanu cywilnego (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. Nr 212, poz. 1264). Akt zgonu pozwala również na ustalenie imion i nazwisk rodziców zmarłego (art. 3 ustawy) – bez potrzeby przedstawiania aktu urodzenia. Natomiast fakt zawarcia małżeństwa przez spadkodawcę musi zostać wykazany aktem małżeństwa, gdyż jest on wyłącznym dowodem jego zawarcia.

<sup>597</sup> P. Bednarczyk, Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku, Kraków 2014, s. 14

Postanowienie w przedmiocie stwierdzenia nabycia spadku jest podstawowym dokumentem potwierdzającym prawa do spadku. Musi więc zostać sporządzone z odpowiednią starannością, aby umożliwić realizację praw spadkobierców w postępowaniach działowych czy podatkowych<sup>598</sup>.

Pojawienie się testamentu spadkodawcy – jeżeli nie prowadzi do sporów o jego autentyczność i skuteczność – nie zmienia istotnie przebiegu postępowania w sprawie o stwierdzenie nabycia spadku. Testament musi jednak zostać ogłoszony Ponadto uczestnicy postępowania powinni mieć możliwość przedstawienia swojego stanowiska w przedmiocie testamentu, nawet jeżeli obejmuje ono wyłącznie wyrażenie emocji wywołanych brzmieniem testamentu<sup>599</sup>.

### 3.5. Podsumowanie i wnioski

Wzrost swobody podróżowania i możliwość nabywania dóbr poza granicami macierzystego kraju powoduje rosnącą potrzebę harmonizacji przepisów spadkowych w wymiarze transgranicznym. Ujednolicenie norm prawa międzynarodowego staje się koniecznością współczesnych czasów, ułatwiającą unifikację rozstrzygnięć poprzez zastosowanie identycznych reguł niezależnie od miejsca prowadzenia postępowania. Niestety działania związane z określeniem kolejności dziedziczenia i procedury nabycia spadku nie są przedmiotem prawa międzynarodowego. Podjęte próby w kierunku standaryzacji tylko częściowo niwelują rozbieżności w ustawodawstwach poszczególnych państw.

Najistotniejszym osiągnięciem w zakresie harmonizacji prawa spadkowego są działania podejmowane na płaszczyźnie europejskiej wiążące się uchwaleniem rozporządzenia w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia dziedziczenia. Powyższy akt prawny wprowadza nowy instrument wykazywania sukcesji spadkowej i uprawnień do zarządzania majątkiem spadkowym w postaci europejskiego poświadczenia spadkowego. Dużą zaletą tego rozporządzenia jest wskazanie jurysdykcji w sprawach spadkowych, czyli określenie reguł, według których ustala się sąd właściwy do przeprowadzenia postępowania spadkowego oraz mechanizm wyboru prawa

---

<sup>598</sup> Ibidem, s. 26

<sup>599</sup> Ibidem, s. 37



właściwego, czyli prawa danego państwa, które zostanie zastosowane w danej sprawie. Jest to szczególnie istotne ze względu na fakt, iż tradycje prawne i obowiązujące przepisy w państwach zamieszkałych przez największe skupiska Polonii znacząco odbiegają od siebie. W Niemczech, Francji czy Polsce spadek przechodzi na spadkobierców z chwilą śmierci spadkodawcy. Nabywają oni zatem prawo do spadku automatycznie. Przeciwnym rozwiązaniem są rozwiązania obowiązujące w państwach *common law*, gdzie spadkodawca nabywa spadek dopiero z chwilą przekazania mu z masy spadkowej przez zarządcę spadku, który jest formalnym właścicielem (dysponentem) majątku zmarłego. Z tego też powodu, w krajach anglosaskich nie obowiązuje konstrukcja odpowiadająca formule przyjęcia spadku lub postanowienia o nabyciu spadku, tak charakterystyczna dla państw *civil law*.

Obowiązująca w krajach *common law* procedura nabywania spadku wiążąca się z angażowaniem zarządcy spadku uważam za problematyczną. Prowadzenie spraw zmarłego można porównać do prowadzenia małej firmy, gdzie przechowuje całą dokumentację, spędza czas na pracy administracyjnej, kontaktuje się z instytucjami finansowymi, czy konsultuje się z podmiotami zewnętrznymi wyspecjalizowanymi w prawie finansowym i spadkowym. Konieczność wykonywania codziennych obowiązków i ich łączenie z pracą administratora jest czynnością pracochłonną. Szczególnie, iż zajmowanie się własną rodziną może być wystarczająco czasochłonnym zajęciem.

W anglojęzycznej literaturze wskazuje się, że wiele osób z psychologicznego punktu widzenia czuje się dużo lepiej, gdy stawia się przed nimi obowiązek zajmowania się sprawami kogoś najbliższego. Według mnie, takie działania wymagają wyjątkowej organizacji, koncentracji na szczegółach i bazowaniu na uczciwości zarządcy. A przecież ta osoba musi być rozważna, dyskretna, transparentna, inteligentny i wiarygodna we wszystkich obszarach. Co prawda, powyższa konstrukcja jest znana w polskim i niemieckim prawie spadkowym. Jednak do rzadkości należy praktyczne wykorzystanie funkcji wykonawcy testamentu.

Ze względu na powyższe, podejmowane działania na szczeblu europejskim należy uznać za wyjątkowo korzystne. Niestety, ograniczają się wyłącznie do części państw członkowskich – pomijając kraje o największych skupiskach Polonii stąd też tak ważne są dalsze prace nad harmonizacją przepisów spadkowych na szczeblu międzynarodowym.

## Rozdział 4

### Podatek od spadków w systemach prawnych wybranych państw

#### 4.1. Wprowadzenie

Podatek o spadków obowiązuje w większości państw o największych skupiskach Polonii. Kanada i Australia należą do nielicznych wyjątków, wśród krajów wysokorozwiniętych, gdzie obowiązek fiskalny z tytułu dziedziczenia majątku został całkowicie zniesiony. W Kanadzie nastąpiło to w 1971 roku. Rząd federalny zlikwidował wówczas podatek na szczeblu centralnym. Quebec jako ostatnia prowincja uchyliła tę daninę w 1986 roku<sup>600</sup>. W Australii, podatek od spadków został zniesiony już w 1979 roku. Poprzedziła go długoletnia kampania, zakończona przyjęciem ustawy likwidującej obowiązek fiskalny na terytorium całego kraju<sup>601</sup>.

Niezależnie od czynników determinujących zasadności opodatkowania spadków, większość państw nadal stosuje ten podatek. Wysokość stawki różni się pomiędzy krajami. Zawsze jednak uzależniona jest od stopnia pokrewieństwa, wartości otrzymanych dóbr lub usytuowania dziedziczonych korzyści.

Celem niniejszego rozdziału jest przedstawienie konstrukcji podatku od spadku w krajach o największej koncentracji Polonii. W szczególności, analizie zostanie poddana: struktura tej daniny, podmiot i przedmiot opodatkowania, wysokość obowiązujących stawek podatkowych, paleta dostępnych ulg oraz tryb postępowania podatkowego - służącego określeniu wymiaru należności fiskalnej.

Współczesna mobilność Polaków – w powiązaniu z historycznie zakorzenioną tendencją do emigracji - powoduje, iż wszczęcie postępowania podatkowego może nastąpić w kilku państwach jednocześnie. Stwarza to ryzyko wielokrotnego opodatkowania tego samego majątku. Poszczególne państwa mogą bowiem opodatkowywać spadek w oparciu o zróżnicowane czynniki. Należą do nich: miejsce stałego zamieszkania, miejsce stałego pobytu, obywatelstwo osoby zmarłej, lub miejsce stałego zamieszkania, miejsce stałego pobytu lub obywatelstwo spadkobiercy, lub też: miejsca stałego zamieszkania, miejsca stałego pobytu lub obywatelstwo osoby zmarłej i

---

<sup>600</sup> W. D. Goodman, *Death taxes in Canada, in the past and in the possible future*, Toronto 1995, s. 1362

<sup>601</sup> J. S. Gans, A. Leigh, *Did the death of Australian inheritance taxes affect deaths*, Melbourne 2006, s. 2

spadkobiercy. Niektóre państwa przyjmują więcej niż jeden z przedstawionych elementów, inne wykorzystują różną paletę ich kompozycji.

Brak harmonizacji opodatkowania spadków na szczeblu międzynarodowym, oznacza iż wyeliminowanie groźby wielokrotnego opodatkowania - tej samej masy spadkowej przez kilka państw jednocześnie - możliwe jest wyłącznie poprzez zawarcie dwustronnych umów pomiędzy umawiającymi się krajami. Z tego powodu, w tej części pracy zostanie dokonany przegląd i analiza umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania - zawartych pomiędzy Polską, a państwami o największych skupiskach Polonii. Badaniu będzie podlegać: zakresu podmiotowy i przedmioty obowiązujących umów, wykaz podatków podlegających zawartym umowom oraz weryfikacja, czy podatki od spadków zostały uwzględnione w podpisanych przez Rzeczpospolitą Polską dwustronnych umowach. W ten sposób, możliwe jest udzielenie odpowiedzi na pytanie: w jakim stopniu osoby podlegające obowiązkowi podatkowemu w Polsce zabezpieczone są przed ryzykiem wielokrotnego opodatkowania dziedziczonego przez siebie majątku w różnych państwach jednocześnie. Ewentualny brak umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, stwarza grunt pod nie wprost proporcjonalny fiskalizm, prowadzący do nadmiernego i niesprawiedliwego opodatkowania tego samego przedmiotu i podmiotu spadku.

## **4.2. Charakterystyka konstrukcji podatku od spadków w państwach o największych skupiskach Polonii**

### **4.2.1. Niemcy**

W Niemczech, podatek od spadków reguluje ustawa Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) z 1974 roku. O ile zawarte przez Republikę Federalną Niemiec umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie stanowią inaczej, podmiotem opodatkowania jest wszelki transfer dóbr nabywanych po osobie, mającej w chwili śmierci status niemieckiego rezydenta. Obowiązek podatkowy powstaje również w sytuacji dziedziczenia majątku przez osobę będącą niemieckim podatnikiem i to niezależnie od obywatelstwa samego spadkodawcy<sup>602</sup>. W oparciu o przepisy niemieckiego prawa podatkowego, kryterium decydującym o rezydencji

---

<sup>602</sup> J. Synold, J.H. Frank, German inheritance tax, Berlin 2013, s. 1

podatkowej jest miejsce stałego zamieszkania, oznaczające kraj stałego pobytu<sup>603</sup>. Czynnikiem determinującym miejsce stałego zamieszkania są okoliczności wskazujące terytorium Niemiec, jako główny ośrodek interesów osobistych i gospodarczych podatnika. Decydującym kryterium świadczącym o powyższym związku jest fakt posiadania mieszkania lub domu. Centrum życiowe podatnika przejawia się również istnieniem silnych powiązań międzyludzkich i materialnych z danym krajem. O powyższych relacjach świadczy miejsce przebywania najbliższej rodziny podatnika, bądź miejsce prowadzenia działalności zarobkowej. W określeniu statusu rezydenta istotne są przede wszystkim rzeczywiste okoliczności związane z miejscem przebywania, a nie same deklaracje osoby fizycznej, bez istnienia realnych powiązań.

Orzecznictwo Federalnego Trybunału Finansowego (Bundesfinanzhof, BFH)<sup>604</sup> wskazuje ponadto, iż osoba przebywająca na terenie Niemiec kilka tygodni w roku – przez parę kolejnych lat z rzędu - może zostać uznana przez organy skarbowe za rezydenta, podlegającego niemieckiemu prawu podatkowemu<sup>605</sup>. Osoby posiadające w Niemczech nieruchomość, także nieoczekiwanie mogą stać się podmiotem podatku od spadków. Co więcej, brak własności – w postaci domu lub mieszkania - nie stanowi automatycznej przesłanki wykluczającej przyznanie statusu rezydenta. Długotrwałe przebywanie – niezależnie od miejsca zakwaterowania – uwzględniając w tym pobyt w hotelu, może zostać potraktowane jako stałe miejsce zamieszkania pod warunkiem, iż nie ma ono oznak tymczasowości i trwa nieprzerwalnie sześć miesięcy<sup>606</sup>. Co interesujące, jeśli spadkodawca lub spadkobierca posiada niemieckie obywatelstwo i przebywa na stałe poza granicami kraju krócej niż pięć lat, nadal podlega opodatkowaniu<sup>607</sup>.

Przyjęty przez niemieckiego ustawodawcę szeroki wachlarz sytuacji, automatycznie wskazujących osobę fizyczną jako rezydenta dla celów podatkowych, oznacza w praktyce liczny krąg podmiotów podlegający obowiązkowi podatkowemu w Niemczech. Z punktu widzenia polskiego spadkobiercy, dziedziczone aktywa zostaną bezspornie opodatkowane. Wystarczającym uwarunkowaniem jest wystąpienie okoliczności wskazującej na pochodzenie majątku od niemieckiego obywatela. Fakt wieloletniego przebywania w Polsce, przy jednoczesnym zaniku

---

<sup>603</sup> § 8 ustawy Abgabenordnung (Wohnsitz), stanowi, iż osoba fizyczna uznana jest za rezydenta podatkowego w Niemczech, jeśli posiada miejsce zamieszkania na terytorium Niemiec lub przebywa na terytorium kraju w sposób ciągły

<sup>604</sup> Najwyższa instancja niemieckiego sądownictwa finansowego powołanego do orzekania w prawach podatkowych i celnych

<sup>605</sup> J. Synold, J.H. Frank, German...op.cit, s. 1

<sup>606</sup> § 9 ustawy Abgabenordnung (Gewöhnlicher Aufenthalt),

<sup>607</sup> § 2 (1) 1 Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz

relacji osobistych i gospodarczych z byłą ojczyzną, pozostaje bez wpływu, tak długo jak okres przebywania poza Republiką Niemiec nie przekroczył pięciu lat.

Kryterium obywatelstwa nie jest jedynym wyznacznikiem warunkującym opodatkowanie dziedziczonych aktywów. W sytuacji, w której nawet żadna ze stron nie legitymuje się niemieckimi korzeniami oraz nie utrzymuje jakichkolwiek związków z państwem niemieckim, w określonych okolicznościach majątek nadal będzie podlegać obowiązkowi podatkowemu. Dotyczy to spadków, których elementem składowym są obszary rolne i leśne, nieruchomości lub aktywa gospodarcze wykorzystywane w działalności przemysłowej lub komercyjnej. Opodatkowaniu podlegają również akcje niemieckich spółek kapitałowych, których spadkodawca był posiadaczem<sup>608</sup>. Jest to zatem bardzo szeroki krąg przedmiotowy. Kryterium podmiotowe rozbudowane obszernym spektrum czynników dodatkowych, skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego bez istnienia faktycznych związków z państwem niemieckim. Szczególnie fakt posiadania papierów wartościowych stanowi wątpliwą przesłankę rodzącą obowiązek fiskalny. W okresie wszechobecnego globalizmu, licznych międzynarodowych inwestycji i poszukiwania źródeł pomnożenia kapitału, niezrozumiałe wydaje się opodatkowanie akcji, tylko dlatego że należą do niemieckiego kapitału. Analogiczna irracjonalność związana jest z prawem własności nieruchomości. Niezależnie od źródeł ich pochodzenia oraz sposobu wykorzystania (czy to do celów prywatnych, czy komercyjnych) stanowią bezwzględnie przedmiot opodatkowania. Posiadane aktywa gruntowe mogą reprezentować niewielki procent w paśmie nieruchomości należących do spadkodawcy. Jeśli nie stanowią głównego źródła dochodów, nie wskazują Niemiec jako centrum życiowego lub zawodowego zmarłego, wówczas brak logicznych przesłanek uzasadniających obowiązek podatkowy w Republice Federalnej Niemiec.

Potwierdzeniem braku spójności w zakresie przedmiotu opodatkowania jest rezygnacja niemieckiego ustawodawcy z opodatkowania środków finansowych zdeponowanych na rachunku bankowym zmarłego. Niezależnie od kraju pochodzenia instytucji finansowej, aktywa pieniężne nie podlegają opodatkowaniu<sup>609</sup>. Oznacza to, iż posiadając nawet znaczące kwoty pieniężne na koncie w niemieckim, polskim lub innym banku, spadkobierca zwolniony jest z opodatkowania.

Inną bardzo istotną ulgą w podatku od spadków jest całkowite zwolnienie z obowiązku podatkowego domu, dziedziczonego przez spadkobiercę po zmarłym małżonku lub partnerze tej samej płci. Ułga przysługuje tylko względem budynków znajdujących się na terenie Unii

---

<sup>608</sup> § 2 (1) 3 Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz

<sup>609</sup> J. Synold, J.H. Frank, German...op.cit, s. 2

Europejskiej lub obszarze państwa należącego do Europejskiego Obszaru Gospodarczego (Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu) gdy łączna powierzchnia użytkowa nieruchomości nie przekracza dwustu metrów kwadratowych<sup>610</sup>. Warunkiem do skorzystania z przysługującego zwolnienia jest obowiązek wykorzystywania oddziedziczonego domu wyłącznie do celów osobistych, traktując go jako główne miejsce zamieszkania przez okres minimum 10 lat od śmierci spadkodawcy<sup>611</sup>. Co bardzo ważne, w przypadku istnienia istotnych przesłanek uniemożliwiających żyjącemu współmałżonkowi lub partnerowi korzystanie z dziedziczonego domu do własnych celów mieszkaniowych (w następstwie choroby, przebywania w szpitalu itp.), ulga w postaci zwolnienia z opodatkowania nadal przysługuje. Jest to na pewno korzystne dla podatnika rozwiązanie. Wątpliwości może rodzić ograniczenie terytorialne zwolnienia. Wielu obywateli niemieckich spędza „jesień” swojego życia w krajach atrakcyjnych finansowo, gdzie koszty życia są niewspółmiernie mniejsze od cen obowiązujących w państwach starego kontynentu. Stąd też bardzo popularnymi kierunkami emigracji emerytalnej dla wielu Niemców jest Turcja, przyciągająca swoim klimatem, pięknym wybrzeżem i coraz lepszym poziomem opieki medycznej.

W zakresie wysokości opodatkowania, niemiecki ustawodawca zastosował typowe rozwiązanie dla większości państw, polegające na progresji podatkowej skorelowanej ze stopniem spokrewnienia. Im bliższe pokrewieństwo, tym niższe opodatkowanie. Ustawa ErbStG wyróżnia trzy grupy podatkowe<sup>612</sup>. Grupa pierwsza uwzględnia: małżonka, partnera (również tej samej płci), potomstwo (w tym przybrane dzieci), wnuki oraz rodziców. Grupa druga obejmuje: rozwiedzionego małżonka, rodzeństwo (brata, siostrę), siostrzenicę, bratanka, ojczyma, macochę, teściów oraz synową i zięcia. Do trzeciej grupy podatkowej zalicza się wszystkie pozostałe osoby, które nie zostały zaliczone do żadnej z wcześniejszych dwóch grup.

Interesującym rozwiązaniem zastosowanym w ErbStG jest zaliczenie rozwiedzionego małżonka do drugiej grupy podatkowej. Możliwość partycypowania przez byłego męża/ byłej żony w majątku zmarłego należy do rzadkich rozstrzygnięć legislacyjnych. Przesłankami ustania związku małżeńskiego jest trwały i zupełny rozkład pożycia, oznaczający wygaśnięcie więzi uczuciowej (psychicznej), fizycznej i majątkowej. Następstwem tych zdarzeń jest brak zainteresowania drugą osobą, postawa oziębłości czy zanik jakiegokolwiek przywiązania. Okoliczności determinujące powyższe zachowanie muszą wynikać z silnego wstrząsu lub innego

---

<sup>610</sup> § 13 (1) 4b 1 Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz

<sup>611</sup> § 13 (1) 4b 2 Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz

<sup>612</sup> § 15 Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz

czynnika kształtującego wrogie zachowanie. Konsekwencją jest zatem zawsze brak chęci do kontynuowania wspólnego związku i traktowanie byłego małżonka jak osobę obcą, niespokrewnioną. Z tego powodu, motywy przyświecające ustawodawcy niemieckiemu – klasyfikującego powyższą osobę do drugiej grupy podatkowej - należy uznać za niezrozumiałe i budzące uzasadnione wątpliwości.

Podstawą opodatkowania podatkiem od spadków w Niemczech jest rynkowa wartość oddziedziczonego majątku, pomniejszona o wszelkie zobowiązania zmarłego, w tym koszty pogrzebu i inne opłaty administracyjne<sup>613</sup>. Kwota należności fiskalnej zaokrąglana jest do 100€. W przypadku braku faktur lub innych rachunków potwierdzających poniesione koszty urzędowe, spadkobiorcy przysługuje zwolnienie w wysokości 10.300€<sup>614</sup>.

Rozwiązania legislacyjne obowiązujące w Republice Federalnej Niemiec – polegające na stosowaniu licznego katalogu ulg – komplikuje w praktyce sposób obliczenia wysokości należności fiskalnej. System prawny charakteryzuje się bowiem dużym stopniem zawichości. Trudności w określeniu wymiaru podatku, wynikają z różnych kategorii zwolnień przysługujących tej samej osobie. Wysokość ulgi skorelowana jest ze stopniem pokrewieństwa. Wynosi ona kolejno: 500.000€ dla małżonka lub partnera cywilnego, 400.000€ dla potomka oraz 200.000€ dla wnuka. Z drugiej jednak strony, każdej osobie z pierwszej grupy podatkowej przysługuje wyłączenie z podstawy opodatkowania w wysokości 100.000€. Pozostałym spadkobiercom, niezależnie od grupy podatkowej przysługuje natomiast upust w kwocie 20.000€<sup>615</sup>.

Stawka podatku uzależniona jest od dwóch kryteriów jednocześnie: stopnia pokrewieństwa oraz „czystej” wartości dziedziczonych aktywów. Wysokość opodatkowania kształtuje się od 7% do 50%. Siedmioprocentowa stawka podatkowa obowiązuje osoby z pierwszej grupy podatkowej, dla majątku nieprzekraczającego wartości 75.000€. Powyżej tej sumy – krewnych z pierwszej kategorii podatkowej - obowiązuje 11% stawka (dla majątku o wartości od 75.000€ do 300.000€), Trzecia stawka podatkowa - dla powyższego kręgu osób - wynosi kolejno: 15% (wartość do 600.000€), 19% (6.000.000€), 23% (13.000.000€), 27% (26.000.000€) oraz 30% dla majątków powyżej tej sumy. Osoby z drugiej grupy podatkowej podlegają stawkom od 15% do 43%. Trzecia grupa charakteryzuje się najwyższym stopniem fiskalizmu, gdzie najniższa stawka kształtuje się na poziomie 30% (do 75.000€), a najwyższa 50% (od kwoty 13.000.000€)<sup>616</sup>.

---

<sup>613</sup> D. Fraai, *Inheritance tax in Germany*, Munich 2016, s. 2

<sup>614</sup> *Ibidem*, s. 3

<sup>615</sup> J.H. Frank, *German inheritance tax*, London 2016, s. 6

<sup>616</sup> § 19 (1) *Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz*

Oddziedziczenie spadku i wynikający z tego obowiązek podatkowy należy zgłosić do niemieckiego urzędu skarbowego w przeciągu trzech miesięcy od dnia nabycia własności. Istnieją pewne wyjątki od powyższego wymogu. Otrzymanie spadku na skutek orzeczenia sądowego lub potwierdzenia notarialnego, nie wymaga zgłoszenia do organów podatkowych. Złożenie zeznania co do wysokości nabytych aktywów, łącznie ze wskazaniem stopnia pokrewieństwa, odbywa się na specjalnym druku, składanym przez podatnika w urzędzie skarbowym. W uzasadnionych okolicznościach, istnieje możliwość wydłużenia trzymiesięcznego terminu. Odbywa się to zawsze na pisemny wniosek spadkobiercy z podaniem właściwego uzasadnienia<sup>617</sup>.

Wartość dziedziczzonego majątku oraz stopień pokrewieństwa determinują właściwą stawkę podatkową i wysokość przysługujących ulg. Obliczenie wartości podatku należy do obowiązków spadkobiercy. Płatność należy dokonać w ciągu miesiąca od dnia złożenia zeznania podatkowego. Podatnik – w oparciu o ceny rynkowe - samodzielnie określa wartość nabytych dóbr oraz wysokość należności fiskalnej lub brak podstaw do jej uregulowania. Na wniosek podatnika istnieje możliwość wydłużenia miesięcznego terminu płatności. W przypadku nieruchomości leśnych lub aktywów wchodzących w skład podmiotu gospodarczego, termin dokonania zapłaty może zostać wydłużony do siedmiu lat<sup>618</sup>.

Perspektywa złożenia wniosku - o wydłużenie miesięcznego terminu płatności - nie zmienia faktu, iż tak krótki termin pozbawiony jest racjonalności. W przypadku dziedziczenia dóbr o bardzo niskiej płynności finansowej, spadkobierca narażony jest na ryzyko straty finansowej. Konieczność spieniężenia otrzymanych dóbr, potęguje presja czasu, nakładająca obowiązek natychmiastowej sprzedaży aktywów celem uregulowania należnego podatku. W przypadku składników charakteryzujących się niskim popytem i wysokimi cenami sprzedaży, stopień trudności jest nieporównywalny. Szczególnie iż cena stanowiąca podstawę opodatkowania musi odpowiadać wartości rynkowej. Podatnik – pozbawiony doświadczenia i kompetencji – samodzielnie określa wartość nabytych elementów oraz dokonuje ich bezzwłocznej sprzedaży, prawdopodobnie poniżej ceny rynkowej. Uniknie w ten sposób sankcji z tytułu nieterminowego uregulowania zobowiązania fiskalnego. Straci jednak dobra mające dla niego silną wartość emocjonalną lub dobra, których rzeczywista wartość jest wyższa od uzyskanej ceny sprzedaży.

---

<sup>617</sup> C. J. Husken, *Worldwide estate and inheritance tax guide*, London 2017, s. 133

<sup>618</sup> *Ibidem*



#### 4.2.2. Francja

Ustawą regulującą obowiązek podatkowy z tytułu spadków we Francji jest Droits de mutation entre vifs et par deces. Na podstawie przepisów powyższego aktu, aktywa dziedziczone po osobie zmarłej - mającej status francuskiego rezydenta do celów podatkowych - są w całości opodatkowane i to niezależnie od miejsca ich zlokalizowania. Przedmiotem podatku są bowiem wszystkie składniki majątku, zarówno znajdujące się na terytorium Francji, jak również położone poza jej granicami<sup>619</sup>. Oznacza to, iż spadkobierca nie legitymujący się obywatelstwem Republiki Francuskiej podlega w całości opodatkowaniu podatkiem od spadków, pomimo braku faktycznych związków z krajem spadkodawcy. Jeśli zatem, osoba mająca status francuskiego rezydenta podatkowego, posiada nieruchomość we Włoszech, którą przekazuje w formie spadku polskiemu obywatelowi, dziedziczona posiadłość będzie przedmiotem opodatkowania we Francji.

Podstawowym kryterium determinującym obowiązek fiskalny jest posiadany przez zmarłego status rezydenta podatkowego. Jego uzyskanie określa art. 4B Code général des impôts (CGI). Zgodnie z przepisami kodeksu podatkowego, status rezydenta otrzymuje osoba posiadająca stałe miejsce zamieszkania we Francji lub uzyskująca wynagrodzenie w związku z pracą wykonywaną na terenie Republiki lub posiadająca na terytorium Francji centrum swoich interesów osobistych lub gospodarczych. Za osobę mającą miejsce zamieszkania na obszarze Francji, uważa się automatycznie osobę fizyczną przebywającą na terytorium Republiki Francuskiej dłużej niż 183 dni w roku podatkowym.

Określenie czy zmarły spadkodawca posiada status rezydenta, należy do wyłącznych kompetencji francuskiej administracji podatkowej, samodzielnie dokonującej rozstrzygnięcia<sup>620</sup>.

Obowiązek podatkowy powstaje również w sytuacji, gdy status rezydenta podatkowego posiada we Francji wyłącznie spadkobierca. Analogicznie bowiem do rozwiązania funkcjonującego w systemie niemieckim, francuski ustawodawca przyjął kryterium determinujące obowiązek podatkowy w przypadku legitymowania się statusem rezydenta przez którąkolwiek ze stron, w tym beneficjenta<sup>621</sup>. Obowiązek zapłaty podatku powstaje niezależnie od statusu podatnika w chwili dziedziczenia dóbr. Wystarczającą przesłanką wywołującą konieczność uregulowania

---

<sup>619</sup> Art. 7177 Droits de mutation entre vifs et par décès

<sup>620</sup> B. Franks, Guide to taxes in France, London 2016, s. 9

<sup>621</sup> J.L. Bochatay, A.M. Aubineau The new French rules of taxation for trusts: wide (scope), heavy (tax), and severe (penalty), Oxford 2012, s. 112

należności fiskalnej jest posiadanie przez beneficjenta statusu rezydenta przez sześć lat w okresie ostatnich dziesięciu lat poprzedzających śmierć spadkodawcy<sup>622</sup>. Oznacza to, iż spadkobierca - dziedziczący mienie po osobie zmarłej, niebędącej rezydentem francuskim - samemu od czterech lat nieutrzymującego żadnych więzi z Francją i de facto nie mający statusu francuskiego rezydenta – w myśl francuskiego prawa spadkowego - nadal będzie podmiotem podlegającym obowiązkowi podatkowemu<sup>623</sup>. Brak racjonalności i zasadności tego przepisu nie jest jedynym przykładem budzącym wątpliwości. Kolejnym przejawem nadgorliwości francuskiego systemu fiskalnego jest przypadek dziedziczenia nieruchomości znajdującej się na terytorium Francji. Nabycie w formie spadku nieruchomości, stanowi zawsze bezwzględną podstawę opodatkowania i to niezależnie od statusu prawnego stron. Wystarczającą okolicznością jest fakt, iż posiadłość znajduje się na terytorium Francji. Pozytywnym aspektem powyższej sytuacji jest ograniczenie się francuskiego legislatora wyłącznie do nieruchomości, bez rozszerzania obowiązku podatkowego na wszelkie dobra materialne, w tym aktywa ruchome czy środki pieniężne. Nie zmienia to jednak faktu, iż domy są najczęściej najdroższym składnikiem spadku, wywołując najdotkliwsze konsekwencje dla beneficjenta.

Opodatkowaniu podatkiem od spadków podlegają wszelkie aktywa oddziedziczone lub подарowane spadkobiercy w okresie sześciu lat poprzedzających śmierć spadkodawcy<sup>624</sup>. Podstawę opodatkowania stanowi wartość wszystkich otrzymanych składników pomniejszona o kwotę ewentualnych zobowiązań zmarłego<sup>625</sup>. Wysokość obowiązującej stawki podatkowej uzależniona jest od stopnia pokrewieństwa. Im bliższe więzi rodzinne, tym niższy podatek. Całkowite zwolnienie przysługuje małżonkowi oraz zarejestrowanemu partnerowi<sup>626</sup>. Ulga w wysokości 159.325€ należy się natomiast każdemu dziecku i rodzicowi. Bonifikata w powyższej wysokości pomniejsza wartość spadku. Podatek obliczany jest od podstawy zredukowanej o kwotę upustu. Sama wysokość stawki procentowej uzależniona jest od wartości spadku i kształtuje się ona od 5% (dla wartości spadku nieprzekraczającej 8.072€) do 40% (przy spadkach o wartości netto powyżej 1.805.677€)<sup>627</sup>. W przypadku rodzeństwa i rodziców, progresja podatkowa wzrasta nie wprost proporcjonalnie. Stawka dwudziestoprocentowa zaczyna obowiązywać już od progu

---

<sup>622</sup> Art. 7178 Droits de mutation entre vifs et par décès

<sup>623</sup> J.L. Bochatay, A.M. Aubineau *The new...op.cit.*, s. 118

<sup>624</sup> H. S. Næss-Schmidt, T.T. Pedersen, F. Harhoff, M. Winiarczyk, C. Jervelund, *Study on inheritance taxes in EU member states and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in EU*, Copenhagen 2011, s. 16

<sup>625</sup> C. J. Husken, *Worldwide...op. cit.*, s. 101

<sup>626</sup> H. S. Næss-Schmidt, T.T. Pedersen, F. Harhoff, M. Winiarczyk, C. Jervelund, *Study on...op.cit.*, s. 23

<sup>627</sup> R. Cooke, *French inheritance law brochure*, London 2016, s. 3

wynoszącego niespełna 15.932€. Zastosowanie zwolnienia w postaci ulgi pozwala jednak na zredukowanie kwoty należności fiskalnej. Nie zmienia to jednak faktu, iż francuski system podatkowy należy do bardzo skomplikowanych, przysparzając licznych problemów interpretacyjnych. Ulgi – umożliwiające obniżenie wartości spadku – przysługują również rodzeństwu. Ich wysokość jest jednak niewspółmiernie mniejsza. Kwota zwolnienia wynosi jedynie 15.932€. Stawki podatkowe są natomiast zdecydowanie większe niż w przypadku dzieci i rodziców. Wnoszą one kolejno: 35% (dla spadków o wartości nieprzekraczającej 24.430€) oraz 45% (dla spadków powyżej tej kwoty)<sup>628</sup>. Francuski ustawodawca wprowadził również ulgę kwotową dla bratanków i siostrzeńców, wynoszącą 7.967€ oraz bonifikatę dla osób całkowicie niespokrewnionych, w kwocie 1.594€. W przypadku powyższych dwóch kategorii beneficjentów, stawka podatkowa jest jednostopniowa, bez dokonywania jej dywersyfikacji w zależności od wartości dziedziczonych aktywów. Kształtuje się na poziomie 55% dla dalszych krewnych oraz 60% dla spadkobierców nie mających żadnych więzi rodzinnych ze zmarłym<sup>629</sup>.

Interesującym rozwiązaniem - stosowanym we francuskim systemie podatkowym - jest przyznanie wysokiej ulgi osobom niepełnosprawnym, niezależnie od stopnia ich spokrewnienia ze spadkodawcą<sup>630</sup>. Istotnym elementem jest jednak konieczność istnienia jakiegokolwiek pokrewieństwa pomiędzy stronami. Zwolnienie nie przysługuje bowiem osobom spoza kręgu rodzinnego. W ten sposób preferowane jest wspieranie finansowo jednostek najsłabszych. Osób samodzielnie pozbawionych możliwości funkcjonowania w społeczeństwie lub – ze względu na swoją niepełnosprawność – zmagających się z problemem izolacji lub innymi barierami na płaszczyźnie komunikacji międzyludzkiej. Przyznawanie szczególnego prymatu osobom niepełnosprawnym należy uznać za pozytywne rozwiązanie. Dziwić może jednak ograniczenie zastosowania ulgi wyłącznie do kręgu rodzinnego. Istnienie bliskich relacji pomiędzy spadkodawcą a osobą niepełnosprawną, nie powinno być przesłanką uzasadniającą ulgę. Kwestia istnienia oficjalnych więzi pokrewieństwa nie zmienia faktu, iż osobą dziedziczącą jest podmiot dotknięty kalectwem, osoba upośledzona, samodzielnie nie potrafiąca funkcjonować w społeczeństwie. W takiej sytuacji, bez związku pozostaje fakt bliskich relacji. Priorytetem ustawodawcy powinno być stworzenie warunków umożliwiających uprzywilejowanie strony słabszej, bez względu na więzi krwi.

---

<sup>628</sup> Ibidem

<sup>629</sup> B. Franks, Guide...op.cit., s. 10

<sup>630</sup> Ulga wynosi 159,325€ i jest sumowana z innymi ulgami przysługującymi spadkobiercy ze względu na stopień jego pokrewieństwa ze spadkodawcą

Preferencje podatkowe i wysokie ulgi finansowe nie dotyczą także osób znajdujących się w związkach nieformalnych. Partnerowi życiowemu osoby zmarłej nie przysługują jakiegokolwiek zwolnienia, jeśli nie pozostawał w związku małżeńskim lub - popularnej we Francji - umowie solidarnościowej - PACS<sup>631</sup>. Pary żyjące w konkubinacie, traktowane są jak osoby niespokrewnione, podlegające najwyższej 60% stawce podatkowej. Wspólne zamieszkiwanie, wieloletnie pożycie czy posiadanie wspólnych dzieci nie uchroni przed obowiązkiem fiskalnym, nie gwarantuje również jakichkolwiek przywilejów. We francuskim systemie prawnym, jedynym zabezpieczeniem gwarantującym ochronę przed nadmiernym opodatkowaniem dziedzicznego majątku jest sformalizowanie związku. W przeciwnym wypadku, śmierć partnera będącego właścicielem nieruchomości oznacza negatywne konsekwencje, łącznie z eksmisją z zamieszkiwanego mieszkania (w przypadku braku testamentu). Jeśli jednak partner sporządził testament, mieszkanie najczęściej należy natychmiast sprzedać, aby uzyskać środki na uregulowanie 60% podatku od spadków. Sformalizowanie związku partnerskiego zapewnia zatem ochronę zbliżoną do małżeństwa. W przypadku braku testamentu, po zmarłym dziedziczy rodzina. Jednak pozostający przy życiu partner ma prawo do korzystania z mieszkania przez rok. Jeśli zmarły zapisał partnerowi swoją część nieruchomości, spadkobiercy przysługuje całkowite zwolnienie z podatku<sup>632</sup>.

Wykaz i wartość dziedzicznego majątku należy zgłosić do urzędu skarbowego (*Centre d'impôts*) na formularzu 2705. Czas na złożenie deklaracji wynosi sześć miesięcy od dnia nabycia własności. Uchybienie powyższemu terminowi podlega wysokim sankcjom finansowym. Obowiązek wypełnienia druku 2705 dotyczy zarówno rezydentów jak również cudzoziemców. W przypadku obcokrajowców, okres na sporządzenie wykazu wynosi rok i wymaga złożenia deklaracji w *Centre des Impôts des Non Résidents*. Małżonek lub partner PACS nie ma obowiązku wypełnienia formularza, jeśli wartość dziedziczonych aktywów nie przekracza 50.000€. W przypadku pozostałych grup spadkobierców, wartość dóbr majątkowych nie podlegających konieczności zgłoszenia wynosi 3000€<sup>633</sup>. Poza wymienionymi wyjątkami, wymóg złożenia

---

<sup>631</sup> PACS to skrót od słów *pacte civil de solidarité* oznaczających obywatelską umowę solidarności. Jest to, obok małżeństwa cywilnego, druga uznawana przez francuskie prawo forma związku cywilnego. Liczba zawieranych związków partnerskich systematycznie rośnie. Głównym powodem wzrastającej popularności jest prosta procedura przejawiająca się małą ilością formalności zarówno zawarcia jak również ewentualnego rozwiązania zawartej umowy. W 2014 roku zostało zawartych 162.000 tego typu związków. W tym samym okresie, ilość związków małżeńskich wynosiła 231.000. Institut national de la statistique et des études économiques, Paris 2017, s.9

<sup>632</sup> B. Franks, *Guide...op.cit.*, s. 10

<sup>633</sup> C. J. Husken, *Worldwide...op.cit.*, s. 110

deklaracji dotyczy wszystkich spadkobierców, również w sytuacji, gdy dziedziczony majątek nie podlega opodatkowaniu. W sporządzonym zeznaniu podatkowym należy szczegółowo opisać poszczególne składniki majątku oraz określić ich wartość rynkową. Dzień złożenia formularza jest jednocześnie terminem wymagalności podatku. W praktyce, podatek od spadków należy uregulować w przeciągu sześciu miesięcy od śmierci spadkodawcy. Wyjątek stanowią spadki nabywane przez cudzoziemców, wówczas termin płatności wynosi rok. Sześciomiesięczny okres na uregulowanie zobowiązania fiskalnego – obowiązujący we Francji - jest dłuższy od miesięcznego terminu płatności funkcjonującego w Niemczech. Nie zmienia to jednak faktu, iż nawet bardziej odroczony termin płatności pozbawiony jest racjonalności. W przypadku nabycia aktywów o bardzo niskiej płynności finansowej, dziedziczący narażony jest na ryzyko uszczerbku materialnego. Wymóg uregulowania podatku – w przypadku braku wystarczających środków własnych – wiąże się z przymusem spieniężenia otrzymanych składników majątkowych. Nabycie majątku o niskiej płynności – w szczególności środków trwałych (tj. nieruchomości, przedsiębiorstw, dóbr luksusowych), oznacza nieuchronną konieczność ich sprzedaży poniżej ceny rynkowej. Strata jest zatem podwójna. Po pierwsze, ze względu na obowiązek uregulowania podatku od wartości rynkowej, a nie faktycznej ceny sprzedaży. Presja upływającego czasu powoduje, iż cena uzyskana ze sprzedaży będzie prawdopodobnie niższa od średniej wartości rynkowej jaką uzyskalby spadkobierca nie działając w pośpiechu. Druga strata wynika z przesłanek emocjonalnych i chęci zachowania dóbr pochodzących od osoby jej bliskiej, choć niekoniecznie formalnie spokrewnionej. Pomimo dążenia do ochrony nabytego majątku, z powodów ekonomicznych będzie zmuszona do spieniężenia otrzymanych aktywów unikając sankcji karnoskarbowych niewywiązania się z obowiązku podatkowego.

### **4.2.3. Anglia**

W roku 2007, w wyniku wielomiesięcznej debaty na temat wysokości i zasadności podatku od spadków, rząd angielski podjął decyzję o wprowadzeniu jednakowego progu zwolnienia, przysługującego każdemu spadkobiorcy, niezależnie od stopnia pokrewienia ze zmarłym. Kwota zwolnienia wyniosła 325.000£<sup>634</sup>. Głównym argumentem przemawiającym za powyższym rozwiązaniem był fakt, iż „podatek od spadków miał na celu opodatkowanie osób bogatych. W

---

<sup>634</sup> A. Seely, *Inheritance tax*, London 2015, s. 18

praktyce jednak, okazało się, iż osoby zamożne dysponowały środkami na zatrudnienie doradców znajdujących rozwiązania umożliwiające uniknięcie tego zobowiązania. W rezultacie, podatek od spadków obciążał zwykłych ludzi, prowadząc w konsekwencji do sytuacji, gdzie większość społeczeństwa stawała się podmiotem podatku”<sup>635</sup>.

Rozwiązanie zastosowane przez angielskiego ustawodawcę - charakteryzujące się wysokim progiem zwolnienia podmiotowego dla wszystkich spadkobierców - to praktyczne antidotum stojące naprzeciw oczekiwaniom przeciwników tego podatku. Dla osób niespokrewnionych jest widocznym przejawem liberalizmu fiskalnego, nie penalizującym osób tylko dlatego, iż w kontekście formalnym nie zostały zaliczone do członków najbliższej rodziny. Związki krwi nie powinny stanowić głównego kryterium uprzywilejowania. To faktyczne relacje osobiste i decyzja testatora winny wskazywać na autentyczne więzi pomiędzy spadkodawcą i spadkobiercami. W praktyce, decyzja angielskiego legislatora jest pierwszym krokiem w stronę całkowitego zniesienia tej daniny.

W angielskim systemie prawnym, zakres podmiotowy i przedmiotowy podatku od spadków reguluje ustawa *Inheritance tax act*<sup>636</sup>. W oparciu o przepisy tego aktu, podmiotem podatku są osoby mające status rezydenta. Są to jednostki mieszkające w Anglii przez okres 15-stu lat w ciągu ostatnich 20-stu lat lub mające dom na terytorium Królestwa przez okres minimum 3 lat. W przypadku powyższych osób, podatek płacony jest od wartości aktywów powyżej kwoty przysługującego zwolnienia. Jeśli jednak podmiot dziedziczący dobra nie posiada statusu rezydenta, wówczas podatek ma zastosowanie wyłącznie do składników majątku znajdujących się na terytorium Anglii. Elementy znajdujące się poza jej granicami, podlegają opodatkowaniu w państwie, którego spadkobierca jest rezydentem<sup>637</sup>.

Podatek od spadków obejmuje wszelkie aktywa zmarłego przekazane spadkobiercy w wyniku śmierci spadkodawcy. Uwzględnia również składniki majątku ofiarowane beneficjentowi w okresie siedmiu lat poprzedzających zgon. Wartość powyższych darowizn wliczana jest do masy spadkowej, podlegając opodatkowaniu po przekroczeniu kwoty zwolnienia. Wysokość ulgi – stanowiącej kwotę wolną od podatku - wynosi 325.000 £<sup>638</sup>. Jest to kwota niezmiennie obowiązująca od 2009 roku i w oparciu o wypowiedzi kanclerza stanu George Osborne, wartość

---

<sup>635</sup> G. Osborne, *It's time for aspiration*, London 2007, s. 9

<sup>636</sup> *Inheritance tax act (IHTA) 1984*

<sup>637</sup> D. Marsh, *A straightforward guide to understanding and controlling inheritance tax*, London 2011, s. 12

<sup>638</sup> *Ibidem*, s. 11

ta nie zostanie zwiększona do 2021 roku włącznie<sup>639</sup>. W praktyce, suma darowizn przekazanych na siedem lat przed śmiercią jest całkowicie zwolniona spod opodatkowania<sup>640</sup>. To interesujące rozwiązanie prawne ma jednak zasadnicze wady. Wymaga od potencjalnego spadkodawcy pragmatycznego i długofalowego planowania. Tego typu zachowania należą jednak do rzadkości. Większość osób nie myśli o swojej śmierci, nie podejmując decyzji o sposobie podziału swoich aktywów za życia. Innym mankamentem powyższego przepisu jest niechęć wielu osób do dobrowolnej rezygnacji z posiadanego majątku i korzyści z tym związanych, w szczególności mając świadomość wielu lat życia przed sobą.

Część darowizn nie podlega podatkowi i to niezależnie od ich wartości i przedmiotu opodatkowania. Są to w szczególności aktywa przekazane małżonkowi, instytucjom charytatywnym czy partiom politycznym. Całkowita ulga podatkowa przysługuje również szkołom wyższym, uniwersytetom, muzeom oraz galeriom, pod warunkiem ich ogólnodostępnego charakteru<sup>641</sup>. W ten sposób, angielski ustawodawca gwarantuje instytucjom porządku publicznego nieograniczony rabat, wspierając te organizacje w realizacji ich misji, tak istotnej z punktu widzenia interesów obywateli i społeczeństwa.

Podatek od spadków jest daniną obciążającą majątek dziedziczony, jak również otrzymany w okresie 7 lat poprzedzających śmierć spadkodawcy. Wartość obu strumieni dochodów należy dodać w celu określenia sumy otrzymanych aktywów. Spadki i darowizny podlegają 40% stawce podatkowej, stosowanej dla składników przekraczających kwotę zwolnienia, wynoszącej niezmiennie 325.000£. Oddziedziczenie majątku poniżej tej wartości oznacza opodatkowanie majątku zerową stawką podatkową. Dodatkowo, ustawodawca wprowadził opcję użycia obniżonego - 36% - progu podatkowego. Jego zastosowanie możliwe jest w przypadku przekazania minimum 10% dziedziczonego majątku na cele charytatywne<sup>642</sup>. Stanowi to zatem kolejną zachętę służącą zwiększeniu wpływów dla organizacji pożytku publicznego –całkowicie zwolnionych z obowiązku podatkowego z tytułu otrzymanych dóbr.

Odrębnym aspektem – inspirowania spadkodawców do przekazywania darowizn na rzecz instytucji charytatywnych - jest ekonomiczna racjonalność takiego działania. W kontekście pragmatycznym, przekazanie 10% składników na poczet 4% redukcji podatkowej nie znajduje uzasadnienia. Strata – z tytułu utraconego majątku – nie zrekompensuje korzyści zastosowania

---

<sup>639</sup> Budget 2016, HC901, March 2016 para 1.171-2

<sup>640</sup> C. J. Husken, *Worldwide...* op.cit., s. 355

<sup>641</sup> A. Seely, *Inheritance tax: a basic guide*, London 2018, s. 5

<sup>642</sup> D. Marsh, *A straightforward...* op. cit., s. 11

niższej stawki podatkowej. Z matematycznego punktu widzenia, takie zachowanie jest finansowo niekorzystne. Niezależnie od wysokości dziedzicznego spadku – przekazanie 10% aktywów - zawsze oznacza 4% stratę. Wzrost wartości przekazywanego majątku – ponad ustawowo określone minimum – generuje nasilenie negatywnych dysproporcji, kształtując dyspozycję coraz bardziej niekorzystną dla podatnika<sup>643</sup>.

Brak ekonomicznej racjonalności powyższego rozwiązania nie wyklucza pobudek prospołecznych darczyńcy. Szlachetność i wspaniałomyślność nagrodzona jest możliwością pomniejszenia należności fiskalnej, pozostawiając w świadomości ofiarodawcy pozytywne wspomnienia, w pewnym stopniu rekompensujące dokonaną darowiznę. Jak zawsze jest to kwestia priorytetów jednostki, jej światopoglądu, jak również umiejętności dokonywania obliczeń i wyciągania wniosków. Niezależnie od faktycznych motywów spadkodawców, dane statystyczne ilustrują wzrost wartości dokonywanych darowizn testamentowych z 400 milionów funtów w 2000 roku do 820 milionów funtów w 2016 roku<sup>644</sup>.

Uprawnienie do zastosowania 36% stawki podatkowej możliwe jest jednak wyłącznie w przypadku darowizn dokonanych na rzecz tzw. zarejestrowanych instytucji charytatywnych. Są to podmioty działające w Anglii i Walii, posiadające swoje aktywa na terenie dwóch wymienionych państw oraz mające tam swoją siedzibę<sup>645</sup>. W praktyce, oznacza to brak pełnej dowolności w zakresie wyboru instytucji dobroczynnej. Podstawowym kryterium pozostaje lokalizacja. Misja, skala działalności oraz efektywność instytucji pozostaje bez znaczenia, tak długo jak organizacja nie jest umiejscowiona we wskazanych państwach. Powyższe ograniczenia prawne wskazują jednoznacznie na preferowanie jednostek krajowych. Nie znajduje to w mojej opinii uzasadnienia. Jest to wyłącznie przejaw dążenia do zabezpieczenia interesów lokalnych podmiotów i miejscowych grup społecznych, bez powiązania z faktyczną skutecznością i potrzebami.

---

<sup>643</sup> Zakładając hipotetyczny spadek w wysokość 425.000£ i zastosowaniu przysługującego zwolnienia podatkowego w kwocie 325.000£, wartość stanowiąca podstawę opodatkowania wynosi 100.000£. Opodatkowanie kwoty 100.000£ stawką 40% oznacza konieczność odprowadzenia 40.000£ podatku. Faktyczny dochód stanowi zatem 60.000£. Przy wariacie uwzględniającym przekazanie minimum 10% wartości oddziedziczonego majątku na rzecz organizacji charytatywnej, kwota podlegająca opodatkowaniu stanowi 90.000£ (100.000£ -10%). Oznacza to realną stratę dla spadkobiercy w wysokości 10.000£. Od tak pomniejszonej podstawy opodatkowania, obliczana jest wartość należnego podatku przy zastosowaniu 36% progu podatkowego. Kwota pozostająca do dyspozycji spadkobiercy wynosi 57.600£ (90.000£\*36%). Jest zatem o 4% niższa od wartości przy zastosowaniu wariantu opodatkowania 40% stawką. Zwiększenie kwoty darowizny do 20% (100% wzrost) powoduje wygenerowanie 15% straty (275% wzrost). Z ekonomicznego punktu widzenia, dokonanie darowizny zmniejsza zatem wartość majątku przekazywanego spadkobiercom.

<sup>644</sup> HM Revenue & custom, Financial Times, Charities benefit from surge to avoid inheritance tax, <https://www.ft.com/content/8f3df57e-6656-11e7-9a66-93fb352ba1fe>

<sup>645</sup> Charities act 2011



Ulga na rzecz instytucji charytatywnych nie jest jedynym zwolnieniem przysługującym spadkobiercom w Anglii. Określone grupy podmiotów zostały uwzględnione wśród jednostek podlegających szczególnym preferencjom. Osoby w związku małżeńskim lub w zarejestrowanym związku partnerskim są całkowicie zwolnione z podatku z tytułu dziedziczenia spadku po zmarłym partnerze<sup>646</sup>. Wszelkie przepływy aktywów pomiędzy tymi jednostkami – zarówno w formie spadku czy darowizny – są w pełni wolne od opodatkowania bez względu na przedmiot, którego dotyczą.

Przyznanie nieograniczonej ulgi fiskalnej małżonkom i partnerom jest korzystnym rozwiązaniem legislacyjnym. Zabezpiecza przed niesprawiedliwością, zapewniając pewien element moralności. Brak jakichkolwiek ograniczeń zasługuje na aprobatę, jednak ogranicza się wyłącznie do osoby najbliższej spadkodawcy, znajdującej się w sformalizowanym związku. Analogicznie jak w przypadku poprzednio omawianych państw, funkcjonowanie w niezalegalizowanym układzie oznacza brak szczególnych preferencji.

Uprzywilejowana sytuacja dotyczy także przypadku dziedziczenia domu czy mieszkania. Przekazanie nieruchomości małżonkowi lub partnerowi naturalnie zwolnione jest z obowiązku podatkowego. Jednak w przypadku przekazania własności dzieciom (w tym adoptowanym, przybranym, pasierbom) dodatkowa kwota wolna od podatku przysługuje dopiero od 2017 roku. Ulga w wysokości 125.000£, przypada w udziale dzieciom, powiększając tym samym wartość całkowitego zwolnienia dziedziczonego majątku do kwoty 450.000£. To nowe rozwiązanie legislacyjne ma na celu wsparcie najbliższej rodziny, poprzez ograniczenie niekorzystnych konsekwencji opodatkowania nieruchomości będącej często dobytkiem całego życia<sup>647</sup>. W zamyśle ustawodawcy, wprowadzona ulga gwarantuje nienaruszalność majątku, umożliwiając przekazanie domu czy mieszkania w niepomniejszonym wymiarze.

W praktyce, nieruchomości w Anglii systematycznie zyskują na wartości. Wzrost inflacji, cen usług, materiałów i popytu - w okresie ostatnich pięciu lat - spowodował skok średniej wartości domu na wyspach brytyjskich o 36%. Zgodnie z danymi Office for National Statistics, cena przeciętnego domu w Wielkiej Brytanii osiągnęła w 2018 roku wartość 226.071£<sup>648</sup>. Zważywszy

---

<sup>646</sup> W oparciu o ustawę Civil partnership act 2004, w Wielkiej Brytanii istnieje możliwość zawarcia związku partnerskiego (civil partnership) przyznającego partnerom cywilnym - w zakresie prawa spadkowego - analogiczne uprawnienia i ulgi przysługujące małżeństwom. Dodatkowo, ustawa Same sex couple act 2013 rozszerzyła to prawo na pary homoseksualne.

<sup>647</sup> T. Elliott, Inheritance tax in a nutshell, London 2018, s. 8

<sup>648</sup> Office for National Statistics, UK house price index: March 2018:

<https://www.ons.gov.uk/economy/inflationandpriceindices/bulletins/housepriceindex/march2018>

coroczny wzrost kwoty przysługującej ulgi mieszkaniowej<sup>649</sup>, ryzyko opodatkowania nieruchomości jest jednak znikome, gdyż dotyczy zazwyczaj najbardziej rozwiniętych gospodarczo regionów kraju, w tym Londynu i okolic, gdzie średnia cena domu kształtuje się na poziomie 729.134£, a mieszkania 374.834£<sup>650</sup>. Istotnym obwarowaniem skorzystania z przysługującego zwolnienia jest przekazanie nieruchomości stanowiącej główne miejsce zamieszkania spadkodawcy – nawet jeśli budynek znajduje się poza granicami kraju, ulga w pełnej wysokości nadal przysługuje dziedziczącym. Wskazanie właściwej nieruchomości nie stanowi trudności, w sytuacji prawa własności do jednego obiektu. Przedmiotem dziedziczenia będzie wówczas ten konkretny budynek czy lokal. Sytuacja komplikuje się w przypadku posiadania dwóch lub więcej obiektów. Rodzic, zobowiązany jest wówczas do wskazania jednej nieruchomości - stanowiącej jego główne miejsce rezydencji, – dla której przedmiotowe zwolnienie będzie mieć zastosowanie. Naturalnie, najrozsądniej byłoby wskazanie nieruchomości najdroższej - umożliwiając spadkobiercom pełne skorzystanie z przysługującej ulgi. Wybór obiektu o niższej wartości, przy jednoczesnym posiadaniu droższej nieruchomości charakteryzowałby się nieefektywnym planowaniem podatkowym. Co istotne, posiadłość wskazana w testamencie jako głównie miejsce rezydencji, nie koniecznie musi nią być. Ograny podatkowe nie dysponują narzędziami umożliwiającymi weryfikację autentyczności deklaracji dokonanych przez zmarłego.

Dziedziczenie nieruchomości gospodarczych czy rolnych również uprawnia do skorzystania z preferencji podatkowych. Co istotne, nie ma obowiązku istnienia powiązań rodzinnych pomiędzy stronami. Całkowite zwolnienie przysługuje pod warunkiem zachowania dwuletniego terminu wykorzystywania obiektów zgodnie z ich przeznaczeniem. W przypadku gruntów gospodarczych oznacza prowadzenie działalności w sposób efektywny, osiągając wyniki lepsze lub zbliżone do okresów poprzedzających dziedziczenie. Spadek kondycji przedsiębiorstwa – niezależnie od obiektywnych czynników – wywołuje obowiązek podatkowy w pełnej wysokości. Analogicznie w przypadku gruntów rolnych, ustawodawca nakłada obowiązek zachowania charakteru agrarnego nieruchomości. Prowadzenie stadniny koni, wędkowanie czy uprawianie sportu nie zostanie

---

<sup>649</sup> W pierwszym roku obowiązywania ulgi (2017/2018 rok), wartość zwolnienia podatkowego dla dzieci z tytułu oddziedziczenia domu/ mieszkania wynosiła 100.000£. W kolejnych latach następuje wzrost kwoty przysługującej ulgi mieszkaniowej, kolejno: 125.000£ (2018/2019), 150.000£ (2019/2020) i 175.000£ (2020/2021).

<sup>650</sup> Office for National Statistics, UK house..op.cit.

potraktowane jako działalność rolnicza. Od spadkobiorcy wymagane będzie aktywne uprawianie ziemi, prowadzenie roli czy posiadanie żywego inwentarza<sup>651</sup>.

Podatek od spadków należy jest w ciągu sześciu miesięcy licząc od ostatniego dnia miesiąca w którym nastąpiła śmierć spadkodawcy. Jego płatność poprzedza obowiązek wypełnienia formularza IHT400, wyszczególniającego ogół aktywów podlegających opodatkowaniu<sup>652</sup>.

#### 4.2.4. Irlandia

Irlandia jest kolejnym państwem stosującym podatek od spadków – capital acquisitions tax (CAT). Podmiotem opodatkowania jest każda osoba fizyczna nabywająca aktywa po zmarłym spadkodawcy posiadająca status irlandzkiego rezydenta podatkowego lub też dziedzicząca po osobie mającej ten status w przeszłości. Obowiązek podatkowy powstaje również niezależnie od miejsca rezydencji podmiotów. Przesłanką determinująca okoliczność dokonania płatności jest sam fakt znajdowania się nabywanych składników na terytorium Irlandii. W praktyce, osoby bez więzi życiowych lub zawodowych z Irlandią będą zobowiązane do płatności. Automatyzm w oparciu o kryterium lokalizacji jest rozwiązaniem funkcjonującym również w innych państwach europejskich. Z tego też powodu, brak jest zasadniczych różnic na tle omawianych poprzednio rozwiązań legislacyjnych<sup>653</sup>.

Należy podatek naliczany jest od podlegającej opodatkowaniu wartości spadku. Analogicznie jak w przypadku metod funkcjonujących w Niemczech, Francji i Anglii, wysokość zobowiązania skorelowana jest ze stopniem pokrewieństwa ze zmarłym. Im bliższa relacja, tym wyższa kwota wolna od podatku. Wyjątek stanowi małżonek lub zarejestrowany partner cywilny – będący całkowicie zwolnieni z opodatkowania<sup>654</sup>. Dla pozostałych grup beneficjentów, obowiązują trzy progi zwolnienia. Pierwszy o wartości 332.084€ przysługuje dzieciom (w tym adoptowanym, pasierbom, przysposobionym i przybranym) zaliczanym do tzw. grupy A. Drugi, w kwocie 33.208€ obejmuje rodziców, rodzeństwo zmarłego wraz z ich dziećmi – tzw. grupa B. Natomiast, z trzeciego progu kwoty wolnej od podatku – w wysokości 16.604€ - mają możliwość skorzystania

---

<sup>651</sup> A. Seely, *Inheritance tax...op.cit.*, s. 10

<sup>652</sup> C. J. Husken, *Worldwide...op.cit.*, s. 356

<sup>653</sup> *Ibidem*, s. 162

<sup>654</sup> B. Broderick, *Relief and revenues*, Dublin 2016, s. 1

pozostałe osoby - niezaliczone do dwóch poprzednich kategorii – grupa C<sup>655</sup>. Po przekroczeniu kwoty wolnej od opodatkowania, wartość nabytego majątku podlega opodatkowaniu według stawki 33%. W skład masy spadkowej wchodzi wszystkie składniki majątkowe otrzymane od zmarłego w okresie dwóch lat poprzedzających zgon. Tym samym podstawa opodatkowania wzrasta odpowiednio.

Wartość przysługujących zwolnień jest stosunkowo niska. Szczególnie ostatnia grupa beneficjentów nie może skorzystać ze znaczących preferencji. Statystycznie, średnia wysokość dochodów w Irlandii kształtuje się na poziomie 45.611€ rocznie<sup>656</sup>. Na tym tle, zwolnienie w kwocie 16.604€ stanowi zaledwie 35% rocznych zarobków. Podobnie, jak w przypadku omawianych poprzednio rozwiązań legislacyjnych, wyłączną przesłanką określającą należność podatku są formalne więzi rodzinne. Bez związku pozostaje aspekt bliskich relacji osobistych, czy właściwego stosunku interpersonalnego.

Na podstawie badań przeprowadzonych przez firmę konsultingową Deloitte, wśród społeczeństwa irlandzkiego następuje znaczący wzrost świadomości konsekwencji opodatkowania spadków. Głównym czynnikiem wpływającym na poprawę znajomości zagadnień fiskalnych jest podwyżka stawki podatku CAT, jaka nastąpiła w 2009 roku. Wówczas ustawodawca zwiększył obowiązującą taryfę z poziomu 20% do obecnych 33%. Jednocześnie wraz ze wzrostem opodatkowania, miało miejsce obniżenie limitu uprawniającego do uniknięcia podatku. W przypadku osób zaliczanych do grupy A, kwota wolna od podatku uległa redukcji z 542.544€ do 332.084€<sup>657</sup>. Doszło zatem do niespotykanego przypadku wzrostu opodatkowania, stojącego w sprzeczności do ogólnie obserwowanych tendencji zachodzących w krajach wysokorozwiniętych zmierzających do redukcji obciążeń. Konsekwencją działań legislatora był wzrost zaniepokojenia społeczeństwa, uzewnętrzniający się obawami o integralność domu rodzinnego. Niepokój spadkobierców był szczególnie uzasadniony postępującym wzrostem cen nieruchomości. Podwyżki cen spotęgowały ryzyko prawdopodobieństwa zapłaty podatku, szczególnie gdy wartość dziedziczonego domu przekroczyłaby kwotę wolną od podatku. W praktyce mogło to wiązać się z koniecznością sprzedaży rodzinnej nieruchomości w celu zgromadzenia środków niezbędnych na pokrycie należności fiskalnej.

---

<sup>655</sup> Revenue, Irish tax and custom <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/tdm/capital-acquisitions-tax/index.aspx>

<sup>656</sup> Central statistics office, 2017

<https://www.cso.ie/en/releasesandpublications/er/elca/earningsandlabourcostsannualdata2016/>

<sup>657</sup> N. Glynn, J. Ginnelly, Capital acquisition tax – dwelling house exemption, Dublin 2015, s. 1

Bez wątpienia, sytuacja wymuszająca zbycie rodzinnego domu, godziłaby w podstawowe wartości rodzinne. Wieloletnie wysiłki i wyrzeczenia związane z dążeniem do nabycia własnego mieszkania zostałyby zniweczone koniecznością wywiązania się z obowiązku podatkowego. Dostrzegając to zagrożenie, irlandzki ustawodawca wprowadził ulgę podatkową dla dziedziczonego domu lub mieszkania. Skorzystanie z przysługującej ulgi obwarowane jest jednak szeregiem obostrzeń, skutkujących wieloma ograniczeniami umożliwiającymi skorzystanie z obowiązującego rozwiązania prawnego. Całkowite zwolnienie z podatku, - a tym samym uniknięcie w pełni obowiązku odprowadzenia podatku - możliwe jest tylko w sytuacji dziedziczenia nieruchomości przez osobę mieszkającą w nabywanym budynku nieprzerwalnie przez okres trzech lat poprzedzających spadek. Zapewnia to zatem ochronę jednostkom przebywającym na stałe w lokalu niebędącym ich własnością. Warunkiem skorzystania z powyższej ulgi jest jednak brak prawa własności do innej nieruchomości oraz przymus spędzenia w dziedziczonej posiadłości kolejnych sześciu lat<sup>658</sup>.

Szereg barier legislacyjnych, skutkuje praktycznymi ograniczeniami skorzystania z potencjalnego zwolnienia. Ulga nie przysługuje osobom wspólnie dziedziczącym szereg dóbr, w tym nieruchomości. Żaden z podmiotów samodzielnie nie nabywa prawa własności, tym samym zwolnienie nie przypada nikomu w udziale. Ulga nie znajduje również zastosowania w przypadku braku spełnienia kryterium rezydencji. Współcześnie, do rzadkości należy wspólne mieszkanie z rodzicami czy krewnymi. Osoby młode dążą do autonomii i rozpoczęcia skromnego, ale jednak samodzielnego życia poza domem rodzinnym. Ze względu na restrykcyjność warunków uprawniających do ulgi, dziedziczącym pozostaje wyłącznie prawo do skorzystania z kwoty wolnej od podatku, w wysokości wynikającej ze stopnia pokrewieństwa. W praktyce, oznacza to powstanie obowiązku podatkowego, niekiedy związanego z koniecznością sprzedaży rodzinnego domu. Obowiązujące przepisy zniechęcają zatem do oszczędnego i przedsiębiorczego trybu życia. Spadkodawca planujący podział majątku wśród kilku spadkobierców ma świadomość utraty jego części na poczet skarbu państwa.

Pozytywnym rozwiązaniem obowiązującej ulgi jest brak ograniczeń podmiotowych jej zastosowania. Zwolnienie przysługuje każdej osobie spełniającej ustawowe kryteria - rezydencji oraz braku prawa własności do innej nieruchomości - niezależnie od stopnia pokrewieństwa ze spadkodawcą nabywającą prawo do pełnej ulgi. Jest to niewątpliwie nowatorskie rozwiązanie. W

---

<sup>658</sup> Tax and duty manual, Dwelling house exception, capital accusation tax – part 24, Dublin 2018, s. 6

praktyce, niestety rzadko znajdujące zastosowanie ze względu na restrykcyjne kryteria przedmiotowe uprawniające do jego zastosowania.

Co warto zaznaczyć, w Irlandzkich przepisach podatkowych dostrzegalny jest silny wpływ angielskiego ustawodawstwa. Dotyczy on w szczególności darowizn na rzecz instytucji charytatywnych - będących całkowicie zwolnionych z obowiązku podatkowego. Pewne preferencje podatkowe – zbliżone do rozwiązań brytyjskich – obejmują również dziedziczenie rodzinnego przedsiębiorstwa czy nieruchomości rolnych.

Nabycie całości przedsiębiorstwa uprawnia do skorzystania z 90% ulgi. Stopień pokrewieństwa nie odgrywa zasadniczego znaczenia. Brak wymogu zachowania związków rodzinnych nie zapewnia jednak pełnej swobody. Skorzystanie z preferencji podatkowej uzależnione jest od spełnienia restrykcyjnych kryteriów, bez których ulga nie będzie przysługiwała<sup>659</sup>. W pierwszej kolejności, beneficjent powinien otrzymać znaczącą część aktywów dziedziczonego przedsiębiorstwa. Z praktyki orzeczniczej, otrzymany udział nie powinien być mniejszy niż 90%<sup>660</sup>. Nabycie mniejszej części biznesu nie dyskwalifikuje automatycznie spadkobiercy z kręgu podmiotów uprawnionych do skorzystania z ulgi. Stanie się jednak przedmiotem kontroli urzędu skarbowego i decyzji podjętej w toku administracyjnym. Tym samym, wszelkie przypadki przekazania działalności gospodarczej szerszemu gronu spadkobierców, skutecznie zablokuje możliwość wykorzystania 90% upustu. Ulga nie jest zatem skierowana do wielodzietnych rodzin, gdyż z powodzeniem wywołałaby konflikty rodzinne i antagonizmy pomiędzy krewnymi.

Drugi wymóg nawiązuje do jednoosobowej formy własności i okresu dysponowania prawem własności. Dziedziczone przedsiębiorstwo musi należeć wyłącznie do jednego właściciela. Wyjątek obejmuje współwłasność małżeńską, gdzie drugim inwestorem jest współmałżonek. Z kolei, długość dysponowania prawem własności do zarządzania przedsiębiorstwem nie może być krótsza niż dwa lata – poprzedzające datę śmierci spadkodawcy. Ograniczenia w zakresie własności, wykluczają zatem szereg współczesnych form prowadzenia działalności gospodarczej w Irlandii<sup>661</sup>. Eliminują również sytuacje nabycia przedsiębiorstw w ostatnim okresie czasu. W przypadku osób w podeszłym wieku, kryterium długości posiadania może znaleźć faktyczne odzwierciedlenie w rzeczywistości, nie wywołując realnych strat. Jednak w przypadku osób w

---

<sup>659</sup> Tax and duty manual, Business relief – part 12, Dublin 2018, s. 3

<sup>660</sup> A. Williams, Tax issues of business succession, Dublin 2013, s. 1

<sup>661</sup> Company Limited by Shares (LTD), Designated Activity Company (DAC), Company Limited by Guarantee (CLG), Public Limited Company (PLC), Unlimited Company, Limited Liability Partnership (LLP) oraz Societas Europaea Company (SE)

średnim wieku i młodszych – prawdopodobieństwo nabycia lub stworzenia przedsiębiorstwa przerwane nagłą śmiercią – najczęściej skutecznie wykluczy możliwość skorzystania z ulgi.

Trzecim warunkiem utrzymania preferencji jest konieczność prowadzenia działalności gospodarczej nieprzerwalnie przez okres sześciu lat. Zlikwidowanie czy sprzedaż przedsiębiorstwa bez jednoczesnego zainwestowania uzyskanych środków w nowy podmiot lub wstrzymanie działalności na dłużej niż rok, automatycznie zobowiązuje do zwrotu ulgi<sup>662</sup>. Beneficjent dziedziczący jednostkę gospodarczą musi zatem wykazywać się determinacją i dążeniem do kontynuowania tradycji spadkodawcy. Nie musi jednak legitymować się wiedzą czy umiejętnościami skutecznego inwestora. Ustawodawcy irlandzki dopuszcza - jako jedyną formę uniknięcia konsekwencji finansowych - ewentualne bankructwo przedsiębiorstwa.

Dziedziczenie nieruchomości rolnych również uprawnia do skorzystania z preferencji podatkowych pod ściśle określonymi warunkami. Analogicznie jak w przypadku rozwiązań angielskich, nie ma obowiązku istnienia powiązań rodzinnych pomiędzy stronami. Zwolnienie w wysokości 90% przysługuje pod warunkiem zachowania sześcioletniego terminu wykorzystywania obiektów zgodnie z ich przeznaczeniem, w tym posiadania przez nabywającego odpowiednich kwalifikacji. Od spadkobiorcy wymaga się aktywnej pracy na roli, która nie może stanowić mniej niż połowy zawodowego czasu pracy. W przeciwnym przypadku, następuje utrata prawa do ulgi i konieczność uregulowania pozostałej kwoty podatku.

Niezależnie od wysokości przysługującej ulgi, podatek CAT należy opłacić do 31 października bieżącego roku (dla spadków otrzymanych w okresie 1 stycznia – 31 sierpnia) lub do 31 października następnego roku (dla spadków otrzymanych w okresie 1 września bieżącego roku do 31 października kolejnego roku). Jego płatność wymaga złożenia wypełnionego formularza IT38S, wyszczególniającego ogół aktywów podlegających opodatkowaniu. Wartość składników majątkowych podlega samodzielnemu oszacowaniu przez spadkobiercę w oparciu o ceny rynkowe obowiązujące w okresie dziedziczenia<sup>663</sup>.

---

<sup>662</sup> Department of the treasury, Taxable and nontaxable income, Dublin 2018, s. 34

<sup>663</sup> Ernst & Young, Tax matters – Irish tax guide, Dublin 2013, s. 51

#### 4.2.5. Stany Zjednoczone Ameryki

W Stanach Zjednoczonych obowiązują dwa podatki mające swoje źródło w skutek śmierci spadkodawcy. Pierwszym z nich jest podatek majątkowy (tzw. estate tax), drugim podatek od dziedziczenia (inheritance tax)<sup>664</sup>. Z uwagi na federacyjny charakter państwa, system prawny w Ameryce jest dwustopniowy, w którym stanowe systemy prawne współlistnieją z ogólnokrajowym. Policentryczny system prawa amerykańskiego skutkuje możliwością opodatkowania tego samego zdarzenia zarówno na poziomie federalnym, jak również stanowym<sup>665</sup>. Ryzyko podwójnego opodatkowanie szczególnie widoczne jest w przypadku podatku estate tax – obowiązującego zarówno na poziomie stanowym, jak również centralnym<sup>666</sup>. Podobne zagrożenie nie dotyczy podatku inheritance tax, który obowiązuje wyłącznie w ustawodawstwie niektórych stanów.

Na pierwszy rzut oka, różnica pomiędzy podatkiem majątkowym, a podatkiem od dziedziczenia sprawia wrażenie wyłącznie różnicy z obszaru semantyki. Rozbieżność nie ogranicza się jednak do różnic językowych, a dotyczy odmiennego sposobu określenia podmiotu i przedmiotu opodatkowania. Podatek estate tax nakładany jest na masę spadkową spadkodawcy w momencie jego śmierci. Przedmiotem opodatkowania jest wartość netto pozostawionych aktywów – wycenianych na dzień zgonu i opłacanych od całości wartości majątku przed jego podziałem pomiędzy spadkobiercami. Inheritance tax dotyczy natomiast odbiorców spadku, opodatkowując wartość otrzymanych przez nich składników<sup>667</sup>.

Podmiotami federalnego podatku estate tax są zarówno amerykańscy obywatele jak również amerykańscy rezydenci podatkowi, których majątek – w chwili śmierci - przekroczył wartość 5.49 milionów dolarów<sup>668</sup>. Wartość kwoty wolnej od podatku waloryzowana jest corocznie o stopę inflacji. Zmarli, których aktywa przekraczają wartość przysługującego zwolnienia podlegają opodatkowaniu według stawki 40%<sup>669</sup>. W skład aktywów zmarłego wliczane są wszystkie elementy majątku, niezależnie od ich faktycznej lokalizacji. Brak ograniczenia terytorialnego - do obszaru Stanów Zjednoczonych - zwiększa skalę oddziaływania obciążenia fiskalnego.

---

<sup>664</sup> W. Hoffman, J. Young, *South-Western federal taxation 2018: individual income taxes*, Boston 2018, s. 13

<sup>665</sup> A. Mehren, P. Murray, *Law in the United States*, Cambridge 2007, s. 120

<sup>666</sup> A. Federal estate tax wynika z ustawy: United States Code Title 26: Internal Revenue Code. Subtitle B Chapter 11

<sup>667</sup> A. Fisher, *Financial times guides inheritance tax, probate and estate planning*, London 2012, s. 26

<sup>668</sup> §2001 Internal Revenue Code

<sup>669</sup> C. J. Husken, *Worldwide...op. cit.*, s. 365



Obowiązek podatkowy pozostaje bez związku z obywatelstwem osób dziedziczących. Wynika to z faktu, iż czynnikiem determinującym obowiązek uregulowania należności fiskalnej jest wyłącznie status spadkodawcy. To obywatelstwo lub status rezydenta są kluczowymi elementami określającymi powstanie zobowiązania fiskalnego<sup>670</sup>. Tym samym, majątek przekazywany cudzoziemcom staje się przedmiotem podatku niezależnie od braku jakichkolwiek związków z ojczyzną zmarłego.

Ustawowe kryteria opodatkowania wskazują jako podmiot podatku osoby mające amerykańskie obywatelstwo lub posiadające status amerykańskiego rezydenta. Obywatelstwo nabywane jest automatycznie poprzez: sam fakt urodzenia się na obszarze USA, posiadanie obywatelstwa Stanów Zjednoczonych przynajmniej przez jednego z rodziców lub naturalizację poprzedzoną odpowiednim stażem rezydencji i spełnieniem wymogów egzaminacyjnych<sup>671</sup>. Status rezydenta posiada osoba przebywająca w chwili śmierci na obszarze Stanów Zjednoczonych. Kryterium stażu nie odgrywa fundamentalnego znaczenia. Nawet krótki okres czasu zostanie zakwalifikowany jako miejsce stałego pobytu. Podstawowym wyznacznikiem jest brak wyraźnego zamiaru relokacji. Czynnikiem definiującym zamiar stałego pobytu w USA będzie fakt: posiadania domu, kupna mieszkania, zarejestrowanie samochodu, przynależność do miejscowych klubów lub organizacji, czy prowadzenie działalności gospodarczej na terytorium Stanów Zjednoczonych<sup>672</sup>. Powyższy katalog kryteriów nie jest zamkniętym zbiorem. Wskazuje jednak podstawowe przesłanki determinujące zamiar stałego przebywania.

Stawka podatku federalnego należy do wysokich. Opodatkowanie majątku 40% obciążeniem należy uznać za wyjątkowo dotkliwie. Moralnie wątpliwe wydaje się opodatkowanie wyłącznie majątków przekraczających poziom 5.49 miliona dolarów. W ten sposób penalizuje się osoby najbardziej aktywne życiowo i gospodarczo, poświęcające swój czas i energię na skuteczne pomnożenie dobytku. Dostrzegalną niesprawiedliwość nie tłumaczą dostępne preferencje. Osobom zamężnym przysługuje podwójna kwota zwolnienia, wynosząca 10.9 miliona dolarów.

Zwiększona kwota wolna od opodatkowania nie jest jedyną preferencją podatkową. W literaturze przedmiotu wskazuje się dodatkowe, dostępne zwolnienia umożliwiające dalszą obniżkę. Dotyczą one w szczególności zaliczenia określonych nakładów – tj. ceny pogrzebu, wartości zobowiązań hipotecznych, czy darowizn na rzecz organizacji charytatywnych - do

---

<sup>670</sup> J. Szczepański, *Personal genuine links under domestics inheritance tax rules in the light of international and European standards*, Amsterdam 2015 s. 601

<sup>671</sup> <https://www.us-immigration.com/blog/american-citizenship-requirements/>

<sup>672</sup> J. Szczepański, *Personal...op.cit.* s. 602

kosztów pomniejszających wartość podlegającą opodatkowaniu<sup>673</sup>. Powyższe wydatki trudno jednak uznać za pragmatyczny katalog zwolnień. Wszystkie wymienione pozycje stanowią bowiem koszty. Odpowiedzialność legislacyjna wymaga wykluczenie przytoczonych obciążeń z podstawy opodatkowania. Nałożenie podatku na nieruchomości obciążoną hipoteką lub na odpis dokonywany na rzecz podmiotu prowadzącego działalność dobroczynną nie znajduje logicznego uzasadnienia.

Amerykańskie ośrodki naukowe nie dostrzegają irracjonalności powyższego podatku. Wśród dominujących poglądów przeważa argument o śladowym wpływie tej daniny na sytuację finansową dziedziczących. Podatek dotyczy bowiem bardzo wąskiego grona osób i majątków o wartości nieosiągalnej dla przeciętnego obywatela<sup>674</sup>. Z częściom powyższych argumentów należy się zgodzić. Zakres podmiotowy ograniczony jest do zaledwie dwóch procent populacji amerykańskiego społeczeństwa. Jednak ten niewielki procent obarczany jest daniną od aktywów gromadzonych w ciągu całego życia spadkodawcy, demotywując do wysiłku i działań zmierzających do poprawy sytuacji materialnej najbliższych. W konsekwencji jest on bardzo dotkliwy dla osób zamożnych, uniemożliwiając lub znacząco redukując szansę dalszego wzrostu jak również generowanie nowych miejsc pracy w wyniku rozwój oddziedziczonego przedsiębiorstwa.

Podatek federalny “estate tax” obowiązuje na poziomie centralnym. Ustawodawstwo jedenastu amerykańskich stanów, w tym Dystryktu Kolumbia (Waszyngtonu, stolicy kraju) uchwaliło podatek estate również na poziomie stanowym<sup>675</sup>. Zwolnienie kwotowe w wysokości analogicznej do poziomu federalnego – obowiązuje w dwóch stanach: Hawaii oraz Maine. W pierwszym obowiązuje także identyczna 16% stawka podatkowa, a w stanie Maine, mniejsza 12%.

Żaden z jedenastu stanów nie wprowadził wyższego progu zwolnienia kwotowego niż obowiązujący na poziomie federalnym limit 5.49 miliona dolarów. Większość stanów utrzymała też 16% stawkę podatku, ustanawiając przy tym niższy próg zwolnienia. Oznacza to szerszy krąg podmiotów podlegających opodatkowaniu, niż ma to miejsce w przypadku podatku federalnego. Najniższa – 12% - stawka podatkowa obowiązuje w stanach Rhode Island i Connecticut. Najwyższa – 20% - w stanie Washington. Najniższy limit zwolnienia – w wysokości 1 miliona

---

<sup>673</sup> E. McNichol, *Assesing the impact state estate taxes*, Washington 2006, s. 3

<sup>674</sup> S. Maguire, *The impact of federal estate tax on state estate tax*, Washington 2012, s. 1

<sup>675</sup> J. Garber, *State level estate taxes and exceptions*, New York 2017, s. 1

Do stanów obecnie pobierających podatek estate należą: Connecticut, Hawaii, Illinois, Maine, Massachusetts, Minnesota, New York, Oregon, Rhode Island, Vermont oraz Washington

dolarów – wprowadził Dystrykt Kolumbia. Dwa stany: Rhode Island i Connecticut – w 2011 roku - retroaktywnie obniżyły kwotę zwolnienia z 3 milionów dolarów do obecnego 1.5 miliona, zaliczając się tym samym do grona stanów o najniższych limitach zwolnienia<sup>676</sup>.

Na przeciwstawnym biegunie znalazły się Delaware oraz New Jersey. Oba stany uchylili estate tax w 2018 roku. Głównym czynnikiem determinującym decyzje lokalnych władz był niski poziom uzyskiwanych dochodów, przy jednoczesnym spadku wpływów z podatków dochodowych. Przeprowadzone analizy wskazywały jednoznacznie, iż podatek majątkowy nie spełnia pokładanych oczekiwań. Rzeczywiste przychody znacząco odbiegały od przyjętych prognoz. Wpływy budżetowe wynosiły zaledwie 20%-30% zakładanych planów. Oba stany traciły finansowo, szczególnie iż niskie wpływy z podatku estate nie były w stanie zrekompensować powiększającej się dziury budżetowej wynikającej ze spadku dochodów z tytułu podatku dochodowego. Budżet stanowy odnotowywał ciągłą stratę. Przyczyną tego stanu rzeczy był odpływ zamożnych mieszkańców, decydujących się na przeprowadzkę i zmianę miejsca stałej rezydencji. W ostatecznym rozrachunku, w celu zatrzymania dobrze sytuowanej części społeczeństwa, lokalne władze podjęły decyzję, iż korzystniejsze ekonomicznie jest uzyskiwanie stałych wpływów z podatku dochodowego kosztem jednorazowych przychodów z podatku estate<sup>677</sup>. W ten sposób estate tax został uchylony.

Powyższy przypadek przekonująco uwidacznia negatywny wpływ opodatkowania. Dążenie podmiotów do uniknięcia ciężarów fiskalnych jest naturalną reakcją obronną. W przeciwieństwie do większości sytuacji, mieszkańcy amerykańskich stanów mają możliwość samodzielnej decyzji wyboru jurysdykcji, której będą podlegać. Jak w soczewce uwypukla się niemoralność opodatkowania spadków, osiągniętych w ciągu całego życia i przekazywanych osobom najbliższym, bez względu na faktyczny stopień formalnego pokrewieństwa.

Drugim rodzajem obciążenia fiskalnego obowiązującego w Stanach Zjednoczonych jest podatek od dziedziczenia. Inheritance tax nabiera mocy prawnej w momencie sfinalizowania podziału majątku pomiędzy spadkobierców. Kwota zobowiązania obliczana jest dla każdego beneficjenta oddzielnie. Zakres terytorialny podatku ograniczony jest tylko do pięciu stanów. Stany, które wprowadziły powyższą daninę to: Iwowa, Kentucky, Nebraska, New Jersey oraz Pensylwania. Inheritance tax nie jest podatkiem federalnym, przez co nie ma powszechnie obowiązującego charakteru<sup>678</sup>. Jego stawka podlega zróżnicowaniu w zależności od stopnia

---

<sup>676</sup> Ibidem

<sup>677</sup> J. C. Wolken, Delaware repeals estate tax in 2018, 2017, s. 2

<sup>678</sup> Ibidem

pokrewieństwa beneficjentów. Małżonek i osoby najbliższe (z tzw. pierwszej linii dziedziczenia) przeważnie są całkowicie zwolnione z opodatkowania lub korzystają z preferencyjnych stawek podatku. Dalsi krewni lub osoby niespokrewnione są z reguły opodatkowani wyższymi stawkami lub korzystają z mniejszych kwot przysługującego zwolnienia<sup>679</sup>.

W okresie ostatniego roku, grono stanów pobierających podatek od dziedziczenia zmniejszyło się o jeden stan. Władzę Indiany początkowo planowały uchylenie zobowiązania w roku 2020, ostatecznie likwidując obowiązek podatkowy retroaktywnie od 2013 roku<sup>680</sup>.

Jedynym stanem pobierającym zarówno inheritance tax jak również estate tax jest Maryland. Jednak wartość pobranego podatku estate pomniejsza należy podatek estate, skutkując neutralnością dwóch danin względem siebie dla ostatecznego podatnika.

Inheritance tax - obowiązujący w pięciu stanach – całkowicie wyklucza z grona podatników pozostającego przy życiu małżonka. Reguła przyznająca nieograniczoną preferencję podatkową stosowana jest bez wyjątków w każdym ze stanów. Analogiczne zwolnienie przysługuje zarejestrowanemu partnerowi - w stanie New Jersey - traktując go na równi z małżonkiem<sup>681</sup>. Niestety jest to jedyny stan stosujący powyższe rozwiązanie. W pozostałych czterech stanach, pozostającemu przy życiu partnerowi nie przysługują żadne ulgi i to niezależnie od stopnia sformalizowania związku i jego oficjalnego zarejestrowania w urzędzie cywilnym. W stanie Iowa, Kentucky oraz New Jersey dzieciom zmarłego przysługuje całkowite zwolnienie. W pozostałych dwóch stanach obowiązujące stawki podatkowe należą do stosunkowo niskich – odpowiednio 1% w Nebraska<sup>682</sup> i 4,5% w Pensylwania<sup>683</sup>. W przypadku osób niespokrewnionych zastosowanie znajdują najwyższe stawki podatkowe, wynoszące od 15% do 18%.

Charakterystyka amerykańskiego systemu podatkowego wskazuje na szeroki zakres terytorialny obowiązywania podatków od spadków – szczególnie estate tax. Obserwowana tendencja do eliminowania obu podatków na szczeblu stanowym jest bez wątpienia pożądanym rozwiązaniem, pozytywnie wpływającym na sytuację materialną podatników, którzy bez względu na stopień pokrewieństwa z osobą zmarłego nie podlegają podatkowi. Na uwagę zasługuje jednak duże zróżnicowanie legislacyjne poszczególnych regionów Stanów Zjednoczonych i obowiązywanie federalnego podatku estate tax. Statystycznie ujmując, zdecydowana większość

---

<sup>679</sup> E. McNichol, *Assesing...*op.cit., s. 3

<sup>680</sup> J. Michael, *Estate and inheritance taxation: an overview of taxes in States*, 2018, s. 1

<sup>681</sup> J. Garber, *State...*op.cit., s. 2

<sup>682</sup> M. Thom, *Tax politics and policy*, New York 2017, s. 218

<sup>683</sup> K.A. Hess, S.A. Mendelsohn, N.C. Wolf, *Pennsylvania civil practice*, New York 2018, s. 178

mieszkańców nie stanie się podmiotem opodatkowania. Jednak osoby zamożne, zobowiązane będą do odprowadzenia minimum 40% nabytych aktywów.

#### 4.2.6. Kanada

Kanada należy do państw wysokorozwiniętych, w których obowiązek fiskalny z tytułu podatku spadkowego został całkowicie zlikwidowany. W 1971 roku - decyzją rządu federalnego - podatek zniesiono na szczeblu centralnym. W kolejnych latach, poszczególne prowincje kraju uchylały przepisy dotyczące obowiązywania podatku spadkowego. Quebec - jako ostatnia prowincja - zniosła powyższą daninę w 1986 roku.

Decyzję o zaprzestaniu poboru podatku spadkowego - poprzedzało szereg analiz ekonomicznych i dyskusji parlamentarnych, badających zasadność i oddziaływanie tej należności fiskalnej na sytuację gospodarczą kraju i pozycję materialną kanadyjskich rodzin. W 1966 roku, suma wpływów z podatku spadkowego we wszystkich dziesięciu prowincjach i trzech terytoriach wynosiła zaledwie 219 milionów dolarów kanadyjskich. Oznaczało to statystyczny przychód w wysokości 17 milionów przypadających na jednostkę administracyjną kraju. W rzeczywistości, zróżnicowanie pomiędzy regionami było większe, gdyż tylko trzy prowincje zgromadziły wpływy wynoszące 118 milionów dolarów, z tego prowincja Ontario uzyskała dochody na poziomie 58 milionów. Wysokość zgromadzonych przychodów świadczyła o dużych dysproporcjach pomiędzy jednostkami administracyjnymi i bardzo niskiej efektywności fiskalnej podatku spadkowego w skali całego kraju<sup>684</sup>. Mała wydajność ekonomiczna daniny, nałożyła się na okres zmian zachodzących w kraju. Nowy premier Kanady, John Diefenbaker – w swoim expose -zadeklarował dążenie do zredukowania obciążeń podatkowych, uproszczenia administracji oraz zlikwidowania „technicznych anomalii w podatku dochodowym”<sup>685</sup>.

Pomimo bardzo niskiej efektywności budżetowej, sam podatek charakteryzował się wysokimi stawkami, wywołując liczne trudności dla społeczeństwa mające cechy konfiskaty<sup>686</sup>. „Nieuzasadniony, wysoki poziom opodatkowania spadków był głównym czynnikiem zmuszającym do sprzedaży kanadyjskie przedsiębiorstwa zagranicznym inwestorom. Eliminował

---

<sup>684</sup> R. M. Bird, *Canada's vanishing death taxes*, Toronto 1978, s. 136

<sup>685</sup> D. G. Guff, *The abolition of wealth transfer taxes: lessons from Canada, Australia and New Zealand*, Toronto 2005, s. 90

<sup>686</sup> D. McKeough, *Introduction to supplementary estimates and tax legislation*, Toronto 1971, s. 27

również z rynku małe rodzinne firmy, nie mające możliwości funkcjonowania po uregulowaniu należnego podatku”<sup>687</sup>.

Opinia komisji rządowej - powołanej w celu zbadania systemu podatkowego Kanady, - wskazywała na „ortodoksyjny charakter państwa”, z nadmiernym opodatkowaniem przedsiębiorstw i wysokimi podatkami obciążającymi obywateli. Zespół ekspertów, zaproponował rozważenie alternatyw, w postaci opodatkowania obrotu i sprzedaży, z jednoczesnym zredukowaniem podatków dochodowych i majątkowych<sup>688</sup>. W raporcie końcowym komisji, zarekomendowano likwidację podatku spadkowego, jako daniny nieefektywnej fiskalnie o negatywnych skutkach dla kanadyjskich podmiotów gospodarczych<sup>689</sup>.

W konsekwencji, rząd centralny zlikwidował podatek spadkowy w 1971 roku. Jego zniesienie zostało przedstawione jako najważniejsza reforma ustawodawstwa podatkowego w Kanadzie od zakończenia drugiej wojny światowej<sup>690</sup>. Doniosłość dokonanych zmian stała się symbolem odwrotu od prób redystrybucji bogactwa wynikających ze śmierci. Podjęta przez rząd decyzja spotkała się z nielicznymi głosami krytyki: wyrażonymi w postaci nieprzychylnego artykułu – opublikowanego w Toronto Daily Star<sup>691</sup> - oraz kilkoma negatywnymi opiniami niewielkiej grupy pracowników akademickich. Bardziej zaskakujący był jednak brak jakiegokolwiek reakcji ze strony społeczeństwa. W obliczu tak poważnej zmiany w strukturze kanadyjskiego systemu podatkowego, ogólny brak reakcji na działania rządu był – dla większości komentatorów – uderzający. Szczególnie, iż Kanada stała się praktycznie jedynym wysokorozwiniętym krajem na świecie bez podatku spadkowego<sup>692</sup>. Wyjaśnieniem powyższych okoliczności może być dotychczasowa historia kraju. Kanada w przeszłości likwidowała powyższy podatek, przywracając go ponownie po paru latach. Tym razem, historia nie powtórzyła się i kraj klonowego liścia od prawie pięćdziesięciu lat nie stosuje tej formy opodatkowania.

---

<sup>687</sup> Por. J.F. Bulloch, Benson's budget is solid proof that citizens involvement works, Toronto 1971, s. 7

<sup>688</sup> Por. H. I. MacDonalds, "Why the Carter Commission Had To Be Stopped, Toronto s. 354

<sup>689</sup> E. Benson, Summary of 1971 tax reform legislation, Ottawa 1971, s. 33

<sup>690</sup> R. M. Bird, Canada's Vanishing Death Taxes, Toronto 1978, s. 133

<sup>691</sup> Por. G. Bale, Tax bill called anemic, Toronto 1971, s. A7

<sup>692</sup> R. M. Bird, Canada's...op.cit.. s. 133-134

#### 4.2.7. Australia

W Australii, podatek od spadków został zniesiony w 1979 roku. Poprzedziła go długoletnia kampania, zakończona przyjęciem ustawy likwidującej obowiązek fiskalny na terytorium całego kraju. W przeciwieństwie do Kanady, proces „odejścia” od podatku spadkowego przebiegał w odwrotnej kolejności. Mechanizm likwidacji rozpoczęły poszczególne stany Australii, kolejno uchylając lokalne ustawy nakładające podatek spadkowy<sup>693</sup>. Gdy lokalna forma podatku przestała obowiązywać na obszarze kolejnych stanów australijskich, premier kraju Malcolm Fraser poszedł w ślad regionów, znosząc podatek od spadków na poziomie całej federacji<sup>694</sup>.

Przed rozpoczęciem procesu likwidacji podatku spadkowego, obowiązujące przepisy uprawniały spadkobierców do zastosowania kwoty wolnej od opodatkowania, wynoszącej kolejno: 10.000 dolarów australijskich - dla aktywów oddziedziczonych przez osoby niespokrewnione oraz 20.000 dolarów, dla składników nabywanych przez najbliższą rodzinę (małżonka, dzieci i wnuków). Najwyższa stawka podatkowa wynosiła 27.9%, znajdując zastosowanie dla majątków przekraczających wartość miliona dolarów<sup>695</sup>.

Decyzję o likwidacji podatku argumentowano szeregiem przesłanek o podłożu ekonomicznym i społecznym. W latach siedemdziesiątych, Australia była krajem, w którym obowiązywało ponad sto różnych podatków. Kwota przysługującego zwolnienia - w wysokości 10.000 lub 20.000 dolarów australijskich - nie podlegała waloryzacji, co – w wyniku inflacji – skutkowało opodatkowaniem coraz większej ilości spadków<sup>696</sup>. Brak waloryzacji przy jednoczesnym niskim poziomie przysługującego zwolnienia, automatycznie skutkowało opodatkowaniem coraz większej ilości dziedziczonych majątków. Zwiększony zakres opodatkowania nie był jednak skorelowany ze wzrostem dochodów budżetowych. W 1973 roku, wartość wpływów z tytułu

---

<sup>693</sup> Kampania na rzecz zniesienia podatków od spadków rozpoczęła się w Australii w latach siedemdziesiątych ubiegłego wieku. Pierwszym zwycięstwem było ogłoszenie przez stan Queensland w 1976 r. zniesienie tej daniny na terytorium stanu. W ciągu kolejnych dwóch lat większość pozostałych stanów Australii poszła w ślady Queensland, likwidując powyższe obciążenie fiskalne. Działania stanów, zainspirowały rząd federalny, doprowadzając - w listopadzie 1977 r. – do ogłoszenia oficjalnej deklaracji związanej z dążeniem do uchylecia powyższego podatku. Ustawa federalna została ostatecznie przyjęta w czerwcu 1978 r., rok później wchodząc w życie. Rok podatkowy w Australii trwa od dnia 1 lipca do dnia 30 czerwca, z tego powodu każda osoba, która zmarła w dniu 30 czerwca 1979 r. lub przed tą datą, podlegała federalnemu podatkowi od spadków, podczas gdy każda osoba, która zmarła w dniu 1 lipca 1979 r. lub po tej dacie, była całkowicie zwolniona z podatku od spadków.

<sup>694</sup> N. Lee, Inheritance tax – an equitable tax no longer: time for abolition?, Southampton 2007, s. 706

<sup>695</sup> J.S. Gans, Did the death of Australian inheritance taxes affect deaths?, Melbourne 2006, s. 3

<sup>696</sup> W.R. Pedrick, Ok to die down under abolition, Melbourne 2006, s. 122

podatku spadkowego wynosiła 75 milionów dolarów. Stanowiło to 0.7% ogółu dochodów państwa, będąc jednocześnie najniższą wartością w historii obowiązywania tej daniny<sup>697</sup>.

Przy jednoczesnym spadku wpływów budżetowych, następował wzrost kosztów poboru podatku spadkowego. Koszty administracji skarbowej - związane z obsługą powyższej daniny - nie znajdowały ekonomicznego uzasadnienia. Co więcej, obowiązujące przepisy prawne, umożliwiały zamożnym Australijczykom uniknięcie obowiązku podatkowego poprzez zaangażowanie wyspecjalizowanych kancelarii prawnych – niedostępnych dla przeciętnych obywateli. W rezultacie, ciężar podatków spoczywał na najmniej zamożnej części społeczeństwa<sup>698</sup>.

#### **4.3. Ograniczenia wynikające z umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę z wybranymi państwami**

Dziedziczenie transgraniczne może wywoływać konsekwencje podatkowe dla osób nabywających spadek. Ich zakres i skala jest tym większa im mniejszy stopień obowiązującej ochrony prawnej. Brak zabezpieczeń na poziomie międzynarodowym lub międzypaństwowym skutkuje wielokrotnym opodatkowaniem tych samych składników majątku<sup>699</sup>. Uniknięcie niekorzystnych efektów nadmiernego fiskalizmu możliwe jest poprzez zawarcie bilateralnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowią dwustronny środek służący zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu. „Pod pojęciem międzynarodowego podwójnego opodatkowania rozumie się nałożenie porównywalnych podatków w dwu lub więcej państwach na tego samego podatnika, z tego samego tytułu i za taki sam okres”<sup>700</sup>. Umowy międzynarodowe w sposób najbardziej ujednolicony potrafią rozstrzygnąć kwestię kto i w jakich okolicznościach podlega opodatkowaniu w danym państwie. Z tego powodu, umowy międzynarodowe mogą odegrać kluczową rolę w zakresie likwidacji negatywnych skutków fiskalnych transgranicznego dziedziczenia. W praktyce, największe znaczenie odgrywają porozumienia dwustronne.

---

<sup>697</sup> Por. P. Saunders, *An Australian perspective on wealth taxation*, New South Wales 1980, s. 399

<sup>698</sup> *Ibidem*

<sup>699</sup> S.T. Llorca, *European union direct taxes*, Middlesex 2010, s. 121

<sup>700</sup> Wyrok NSA, II FSK 2287/10



Konieczność pogodzenia różnych, często rozbieżnych interesów poszczególnych państw skutkuje większą trudnością zawarcia umów wielostronnych. Dlatego należą one do rzadkości.

Umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania odgrywają fundamentalne znaczenie przy wyznaczaniu sposobu opodatkowania dochodów. Są one częścią międzynarodowego prawa publicznego. „Należy przy tym zauważyć, że konstrukcja prawna takich umów ukierunkowana jest na nienaruszenie suwerenności umawiających się państw. W każdym przypadku, w którym mamy do czynienia ze zdarzeniami, wobec których może wystąpić międzynarodowe podwójne opodatkowanie, aby uniknąć takiego efektu, państwa rezygnują z części swoich praw przysługujących im z mocy ich jurysdykcji podatkowej. Jest to niejako wbrew ich naturze, gdyż każde państwo dąży do osiągnięcia jak najwyższych przychodów i określenia możliwie szerokiego zakresu opodatkowania. Z uwagi jednak na szkodliwe skutki podwójnego opodatkowania, dobrowolnie rezygnują z części przysługujących im praw”<sup>701</sup>.

W polskim systemie prawnym - po zakończeniu procesu ratyfikacyjnego - umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania są aktami powszechnie obowiązującymi. Jak wskazuje art. 87 Konstytucji, źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane, umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia. Co więcej, zgodnie z art. 91 ust. 1 Konstytucji, ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie uzależnione jest od wydania ustawy. W przypadku umów międzynarodowych nie ma konieczności uchwalenia dodatkowych aktów prawnych dotyczących jej stosowania, co oznacza, iż taka umowa może być stosowana bezpośrednio po opublikowaniu w Dzienniku Ustaw.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie są jednak prawem międzynarodowym. Stanowią część polskiego ustawodawstwa, traktowanego jako przepisy ogólnie obowiązujące z pierwszeństwem przed ustawą - w przypadku braku możliwości pogodzenia umowy z postanowieniami umowy. Umowy międzynarodowe - wraz z innymi przepisami prawa podatkowego - tworzą całość norm prawnopodatkowych obowiązujących w naszym kraju<sup>702</sup>.

---

<sup>701</sup> Interpretacja Detektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 lipca 2011 r., IPPB5/423-426/11-6/PS

<sup>702</sup> A. Mudrecki, M. Niezgódka-Medek, R. Pęk, J. Zubrzycki: Podatek dochodowy od osób prawnych, Wrocław 2006, s. 58

W zakresie skali umów o podwójnym opodatkowaniu, w Polsce obecnie obowiązują tylko trzy takie umowy. Wszystkie zawarte jeszcze w latach 20. XX wieku. Są to kolejno: z Austrią<sup>703</sup>, Węgrami<sup>704</sup> i ówczesną Czechosłowacją<sup>705</sup>. Żadne z powyższych państw nie jest obecnie czołowym państwem docelowej emigracji naszych obywateli. Ilość polskich obywateli w Republice Słowacji i Węgrzech nie przekracza kilku tysięcy mieszkańców. Większe natężenie migracji miało miejsce do Czech i Austrii<sup>706</sup>. Szczególnie Republika Austrii stanowi popularny teren tymczasowego lub docelowego wyjazdu.

Polonia w Austrii według różnych szacunków liczy ponad 40 tys. osób. Trudno jednak podać dokładne dane, ponieważ nie są prowadzone żadne statystyki dotyczące narodowości osób mieszkających w Austrii. Powyższe analizy mogą być zatem obarczone dużym błędem obliczeniowym. Wynika to z faktu, iż badania ankietowe wskazują kilkakrotnie większą ilość Polaków niż przedstawiają to oficjalne statystyki. Jest wiele przyczyn tej sytuacji. Wielu naszych obywateli pracuje nielegalnie, nie dopełniła obowiązku meldunkowego lub zrezygnowała z polskiego obywatelstwa. Szczególnie ostatni powód odgrywa kluczowe znaczenie na oficjalne statystyki. Duża część Polaków, z różnych powodów zrezygnowała z polskiego obywatelstwa. Przepisy w Austrii nie dopuszczają posiadania podwójnego obywatelstwa. Jedynie w wyjątkowych sytuacjach jest to możliwe, takich jak: brak formalnego procesu zrzeczenia się obywatelstwa w macierzystym kraju lub narażenie się na osobiste lub materialne konsekwencje zainicjowania tego procesu. Z tego powodu, w spisach powszechnych szczególnie ważną kategorię odgrywa miejsce urodzenia (kraj urodzenia). Polskę jako kraj urodzenia podaje prawie 2 razy więcej mieszkańców Austrii niż tych posiadających polskie obywatelstwo<sup>707</sup>.

---

<sup>703</sup> Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieżeniu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisana w Wiedniu dnia 24 listopada 1926 r. (Dz. U. z 1928 r. Nr 61, poz. 557),

<sup>704</sup> Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r. (Dz. U. z 1931 r. Nr 75, poz. 602)

<sup>705</sup> Umowa pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisana w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r. (Dz. U. z 1926 r., Nr 13, poz. 78), która wiąże Czechy i Słowację,

<sup>706</sup> Polska mniejszość narodowa w Czechach w większości skoncentrowana jest na Zaolziu. Według spisu powszechnego z 2011 roku, polską narodowość zadeklarowało 39. 269 osób. Zgodnie z danymi spisu powszechnego z 2011 roku mniejszość polska na Węgrzech liczy 5730 osób. Analogiczna sytuacja dotyczy Słowacji. Polska mniejszość narodowa zamieszkująca Republikę liczy według spisu powszechnego z 2001 roku 2602 osoby, stanowiąc około 0,05% ludności. Według danych szacunkowych z 2008 r. opracowanych przez Štatistický úrad Slovenskej republiky liczba mieszkańców deklarujących polskie korzenie wynosi 4602 osób. Największe skupiska polskiej Polonii

<sup>707</sup> D. Czakon, *Od imigracji do integracji po status mniejszości narodowej. Przykład Polaków w Austrii*, Kraków 2011, s. 172

Ograniczony zakres terytorialny obowiązywania umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania powoduje, iż kwestia transgranicznego podatku od spadków jest istotnym problemem obywateli naszego kraju. W określonych sytuacjach, wysokość należnych podatków przekroczy wartość dziedziczonych aktywów. Szczególnie w przypadku braku formalnych związków pomiędzy spadkodawcą a beneficjentem. Polski spadkobierca zapłaci wówczas podatek zarówno w państwie zamieszkania spadkodawcy, państwach zlokalizowania składników majątkowych oraz w Polsce. W wyniku zawartych przez Rzeczpospolitą umów dwustronnych, takie zjawisko wystąpi w relacjach podatkowych ze Stanami Zjednoczonymi, Wielką Brytanią, Francją, Irlandią i Niemcami, czyli państwami, w których żyje i pracuje najwięcej polskich obywateli.

W analogicznej sytuacji znajdują się obywatele wielu państw zachodnich. Państwa wysokorozwinięte nie podejmują działań zmierzających do zwiększenia ilości zawartych umów dwustronnych. Według Komisji Europejskiej, główne ograniczenia przed podjęciem prób podpisania wzajemnych umów, wynikają z kompleksowości powyższych traktatów. Systemy podatkowe krajów znacząco różnią się od siebie, utrudniając wypracowanie właściwego modelu<sup>708</sup>.

Z powyższą argumentacją nie można się jednak zgodzić. Porozumienia dwustronne stanowią znakomite rozwiązanie zabezpieczające przed negatywnymi konsekwencjami nadmiernego fiskalizmu. Najlepszą metodą służącą wypracowaniu docelowego mechanizmu to przyjęcie miejsca zlokalizowania składników majątku jako podstawowy warunek wyznaczający kraj opodatkowania. Dziedziczone aktywa zostaną opodatkowane według stawki i reguł obowiązujących w państwie gospodarza. Dotyczy to zarówno składników ruchomych, jak również nieruchomości. Powyższe podejście zapewni uniknięcie niejasności, wykluczając ewentualne wątpliwości interpretacyjne.

Inną metodą - wskazującą jurysdykcję podatkową uprawnioną do poboru podatku – jest przyjęcie obywatelstwa spadkodawcy jako główny wyznacznik. Podatek zostanie pobrany przez kraj-ojczyznę zmarłego. W przypadku podwójnego obywatelstwa, czynnikiem decydującym powinno stać się miejsce stałego zamieszkania, stanowiące główny ośrodek interesów życiowych i zawodowych osoby.

Nieodpowiednim rozwiązaniem byłoby przyznanie spadkodawcy prawa wyboru jurysdykcji podatkowej. Prawo do wskazania kraju, którego ustawodawstwo powinno mieć zastosowanie,

---

<sup>708</sup> European Commission, Staff working paper impact assessment... op. cit., s. 16

automatycznie prowadziłyby do wytypowania państwa oferującego najszersze preferencje podatkowe. Oznaczałoby to początek konkurencji podatkowej. Wartość przychodów z tytułu podatku spadkowego nie stawi istotnego źródła wpływów budżetowych, jednak świadomość nieuchronnej utraty dochodów na rzecz innego państwa stałaby się istotnym hamulcem utrudniającym zawarcie umów.

Niestety, Polska nie posiada umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania spadków z państwami o największych skupiskach Polonii. Stosowanie do przepisów art. 2 umowy zawartej pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republika Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku podpisanej w Berlinie 14 maja 2003r.,<sup>709</sup> wyżej wymieniona umowa dotyczy podatków od dochodu i majątku, bez względu na sposób ich poboru, które pobiera się na rzecz Umawiającego się Państwa lub jego jednostek terytorialnych. Za podatki od dochodu i od majątku uważa się wszystkie podatki, które pobiera się od całego dochodu, od całego majątku albo od części dochodu lub majątku, włączając podatki od zysku z przeniesienia własności majątku ruchomego lub nieruchomego, podatki od ogólnych kwot wynagrodzeń wypłacanych przez przedsiębiorstwa, jak również podatki od przyrostu majątku<sup>710</sup>

Zgodnie z art. 2 ust. 3 umowy, do aktualnie istniejących podatków, których dotyczy umowa, należą obowiązujące w Republice Federalnej Niemiec: podatek dochodowy (Einkommensteuer), podatek od osób prawnych (Körperschaftsteuer) oraz podatek od działalności przemysłowej i handlowej (Gewerbsteuer). W Rzeczypospolitej Polskiej będzie to natomiast podatek dochodowy od osób fizycznych oraz podatek dochodowy od osób prawnych.

Wobec powyższego umowa z Republiką Federalną Niemiec dotyczy wyłącznie podatków od dochodu i zysków majątkowych. Oznacza to jej zastosowanie w Polsce jedynie do podatków dochodowych tj. podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. W powołanym przepisie nie został natomiast wymieniony podatek od spadków i darowizn, który jest wprawdzie podatkiem majątkowym, ale uiszczanym nie od zysków majątkowych. Nie jest zatem możliwe uznanie, że ww. ustawa ma zastosowanie do opodatkowania nabycia majątku tytułem dziedziczenia. Jak wynika z powyższego, przepisy umowy nie mają zastosowania do nabytego spadku. Uregulowanie w Niemczech określonej kwoty podatku od

---

<sup>709</sup> Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. Dz.U. 2005 nr 12 poz. 90

<sup>710</sup> Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 29.10.2009, sygn. akt IBPBII/1/436-201/09/MZ

spadku oraz innych kosztów związanych z nabyciem majątku od spadkodawcy - zgodnie z prawem niemieckim - nie zwalnia od uiszczenia należnego podatku według prawa polskiego.

Analogiczna umowa została zawarta pomiędzy Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 20 czerwca 1975 r.<sup>711</sup> Zgodnie z postanowieniami art. 2 ust. 1 umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku z dnia 19 stycznia 1977 r. dotyczy ona, bez względu na sposób poboru, podatków od dochodu i od majątku pobieranych od całego dochodu, od całego majątku albo od części dochodu i majątku, włączając podatki od zysku ze sprzedaży ruchomego lub nieruchomego majątku, podatki od sumy wynagrodzeń płaconych przez przedsiębiorstwo, jak również podatki od przyrostu majątku (ust. 2). Do istniejących wówczas podatków, których dotyczy umowa, należały w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej: podatek dochodowy, podatek od wynagrodzeń oraz podatek wyrównawczy. W Republice Francuskiej: podatek od dochodu (l'impôt sur le revenu), podatek od spółek (l'impôt sur les sociétés) i podatek przemysłowy (la contribution des patentes).

Umowa ma zastosowanie także do podatków takiego samego lub podobnego rodzaju, które będą wprowadzone obok istniejących podatków lub w ich miejsce po dacie podpisania niniejszej umowy. Właściwe władze Umawiających się Państw będą przekazywać sobie nawzajem informacje o ważnych zmianach zachodzących w ich ustawodawstwach podatkowych (ust. 4). Ponieważ ww. umowa dotyczy wyłącznie podatków od dochodu i od zysków majątkowych, to nie budzi wątpliwości, że ma ona zastosowanie w Polsce aktualnie do podatków dochodowych, tj. podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. W powołanej umowie nie został wymieniony podatek od spadków i darowizn.

Stosownie do przepisów art. 2 ust. 1 Konwencji z dnia 20 lipca 2006 r. między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zysków majątkowych<sup>712</sup>, Konwencja dotyczy podatków od dochodu i od zysków

---

<sup>711</sup> Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 1977 r. Nr 1, poz. 5)

<sup>712</sup> Konwencja z dnia 20 lipca 2006 r. między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zysków majątkowych (Dz. U. z 2006r. Nr 250, poz. 1840)

majątkowych, bez względu na sposób ich poboru, pobieranych na rzecz Umawiającego się Państwa, jego jednostek terytorialnych lub organów lokalnych.

Na podstawie ust. 2 Konwencji, za podatki od dochodu i od zysków majątkowych uważa się wszystkie podatki, które pobiera się od całego dochodu albo od części dochodu, włączając podatki od zysków z przeniesienia własności majątku ruchomego lub nieruchomego.

Zgodnie z ust. 3, do obecnie istniejących podatków, których dotyczy Konwencja, należą w szczególności: w Zjednoczonym Królestwie: podatek dochodowy (the income tax), podatek od spółek (the Corporation tax), oraz podatek od zysków majątkowych (the capital gains tax). W Polsce: podatek dochodowy od osób fizycznych, oraz podatek dochodowy od osób prawnych. Ustęp 4 Konwencji stanowi, że dotyczy ona również wszystkich podatków takiego samego lub podobnego rodzaju, które po podpisaniu niniejszej Konwencji będą pobierane przez którekolwiek Umawiające się Państwo obok istniejących podatków lub w ich miejsce. Właściwe organy Umawiających się Państw poinformują się wzajemnie o zasadniczych zmianach, jakie zaszły w ich ustawodawstwach podatkowych. Zgodnie z powyższym, Konwencja dotyczy wyłącznie podatków od dochodu i zysków majątkowych, co oznacza, że w Polsce ma ona zastosowanie jedynie do podatków dochodowych, tj. podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych. W powołanej Konwencji nie został natomiast wymieniony podatek od spadków i darowizn, który jest wprawdzie podatkiem majątkowym, jednakże opodatkowaniu podlega nabycie majątku (jego powiększenie) w drodze spadku lub darowizny. Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, iż przepisy Konwencji zawartej między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie dotyczą podatku od spadków i darowizn, zatem zapłacenie w Wielkiej Brytanii określonej kwoty podatku od spadku zgodnie z prawem tam obowiązującym, nie zwalnia od uiszczenia należnego podatku według prawa polskiego<sup>713</sup>.

Podobny wymiar ma umowa podpisana z Rządem Irlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania<sup>714</sup>. Niniejsza umowa dotyczy podatków od dochodu, do których należą polskie podatki dochodowe oraz irlandzki podatek dochodowy (the income tax), podatek dochodowy od osób prawnych (the corporation tax) oraz podatek od zysków z przeniesienia tytułu własności majątku (the capital gains tax). Podatek z tytułu przeniesienia własności nie może być utożsamiany

---

<sup>713</sup> Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 3 października 2007 r., IBPB2/436-5/07/MCZ

<sup>714</sup> Umowa między Rządem Rzeczpospolitej Polskiej a Rządem Irlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Madrycie 13.11.1995r., (Dz. U. z 1996 r nr 29, poz. 129)

z podatkiem spadkowym, gdyż dotyczy on sprzedaży składników majątku za życia, a nie w następstwie śmierci i dziedziczenia.

Stany Zjednoczone – jako kolejne państwo o dużych skupiskach Polonii i obowiązującymi podatkami spadkowymi – nie posiada zawartej z Polską umowy w zakresie unikania podwójnego opodatkowania spadków. Obowiązująca umowa z 1974 roku<sup>715</sup> dotyczy wyłącznie podatków dochodowych, w tym: dochodów z nieruchomości, dywidend, odsetek i zysków kapitałowych.

#### **4.4. Opodatkowanie spadków w oparciu o przepisy prawa międzynarodowego**

Wielokrotne opodatkowanie jest nieuzasadnione ekonomicznie i szkodliwe społecznie. Rządy poszczególnych państw powinny dążyć do zawarcia dwustronnych umów międzynarodowych, przyczyniając się do wyeliminowania tego typu zjawiska. W opinii Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD)<sup>716</sup>, powszechność obowiązywania umów przeciwdziałających podwójnemu opodatkowaniu spadków, zredukuje bariery w obrocie gospodarczym, eliminując dyskryminację, a tym samym zapewniając wzrost zatrudnienia i szybszy rozwój ekonomiczny państw<sup>717</sup>.

Problemy wynikające z nadmiernego fiskalizmu dostrzeżono w latach sześćdziesiątych. Istotny wkład w analizę tego zjawiska odegrała organizacja<sup>718</sup>. OECD przeprowadziła liczne analizy i badania, opracowując raporty dotyczące zagadnienia podwójnego opodatkowania spadków. Efektem prac było stworzenie modelowej konwencji OECD o podwójnym opodatkowaniu majątków, spadków i darowizn - służącej wielu państwom za wzór do przygotowywania umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania spadków<sup>719</sup>.

OECD - jako organizacja międzynarodowa zrzeszająca państwa wysokorozwinięte - nie ma kompetencji do stanowienia powszechnie obowiązujących norm prawa podatkowego. Organizacja

---

<sup>715</sup> Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Waszyngtonie dnia 08.10.1974 r., (Dz. U. z 1976 r nr 31, poz. 178)

<sup>716</sup> OECD jest organizacją międzynarodową o profilu ekonomicznym, skupiającą 35 wysoko rozwinięte i demokratyczne państwa, utworzoną w 1960 r. na mocy Konwencji o Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju. Jej celem jest wspieranie państw członkowskich w osiągnięciu jak najwyższego poziomu wzrostu gospodarczego i stopy życiowej obywateli. Za działalność w sprawach podatkowych odpowiedzialny jest Komitet do Spraw Fiskalnych oraz obsługujące go Centrum Polityki i Administracji Podatkowej.

<sup>717</sup> Model double convention on estates and inheritances and on gifts, OECD, Paris 1983, s. 3

<sup>718</sup> M. Lang, Introduction to the law of double taxation conventions, Wien 2014, s. 46

<sup>719</sup> M. Lang, Tax treaty interpretation, Wien 2001, s. 349

nie posiada uprawnień do stanowienia wiążącego, międzynarodowego prawa podatkowego. Stworzony przez OECD model jest jedynie wzorem i istotnym źródłem wiedzy, przydatnym do opracowania dwustronnych umów przeciwdziałających wielokrotnemu opodatkowaniu. Zapisy zawarte w dokumencie zostały osiągnięte w drodze konsensusu między państwami członkowskimi. Tym samym wszystkie kraje zobowiązały się do stosowania zawartych w nim postanowień.

Ze względu na skalę problemu, jego wpływ na życie mieszkańców oraz subtelność zagadnienia jakim jest śmierć i wiążące się z tym konsekwencje, OECD opracowało dwie modelowe konwencje dotyczące opodatkowania majątków, spadków i darowizn. Pierwsza wersja dokumentu - opublikowana w 1966 roku - miała w założeniach autorów stać się inspiracją do zawierania nowych bilateralnych umów pomiędzy państwami członkowskimi<sup>720</sup>. Komisja do Spraw Fiskalnych zarekomendowała państwom członkowskim - stosującym w swoim ustawodawstwie podatek od spadków - zrewidowanie aktualnej polityki fiskalnej i rozważenie podpisania umów dwustronnych mających na celu zminimalizowanie skali oddziaływania tego negatywnego zjawiska.

Ogólny charakter pierwszej konwencji - i w konsekwencji jej ograniczony efekt, - stał się w 1982 roku przesłanką sporządzenia kolejnej wersji dokumentu. Drugi model konwencji OECD wskazywał konkretne rozwiązania zmierzające do uniknięcia podwójnego opodatkowania spadków. W oparciu o przyjęte zasady, państwo miejsca zamieszkania zmarłego jest uprawnione do nałożenia podatku globalnego; państwo miejsca zamieszkania musi uwzględnić podatek należny w innym państwie, w którym zmarły nie zamieszkiwał. W odniesieniu do nieruchomości, państwo na terytorium którego znajduje się nieruchomość jest w pierwszej kolejności uprawnione do opodatkowania tej nieruchomości; a w odniesieniu do majątku ruchomego państwo miejsca zamieszkania posiada takie uprawnienia. Jednocześnie konwencja wskazuje wyjątki od generalnej reguły. Mają one zastosowanie w przypadku zmarłego będącego rezydentem w dwóch umawiających się państwach<sup>721</sup>.

Rozwiązania zaproponowane przez autorów dotyczą użycia dwóch form wyłączenia: zwolnienia podatkowego lub metody kredytowej. Stronom umowy pozostawia się samodzielny wybór rzeczywistego rozwiązania służącego wyeliminowaniu podwójnego opodatkowania. Metoda zwolnienia – art. 9A konwencji – wskazuje na wyłączenie z podstawy opodatkowania składnika majątku opodatkowanego w drugim państwie. Metoda kredytowa – art. 9B - oznacza

---

<sup>720</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs: Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts, Paris 1982, s. 8

<sup>721</sup> European Commission, Staff working paper impact assessment... op. cit., s. 16



konieczność pomniejszenia należnego podatku o podatek opłacony w innym umawiającym się państwie.

Z komentarzy do art. 9A i 9B konwencji modelowej wynika, iż prymat i pierwszeństwo opodatkowania przypada państwu miejsca ostatniego zamieszkania zmarłego. Stwarzać to może chęć uniknięcia opodatkowania, w ramach którego obywatel jednego państwa członkowskiego, przewidując swą śmierć, przenosi swoje miejsce zamieszkania do innego państwa, w którym podatek od spadków jest niższy. Metodologia wypracowana przez OECD wymagałaby zatem uznanie za nieusprawiedliwione zastosowanie postanowień konwencji w sytuacji, gdy zgon następuje w krótkim czasie po przeniesieniu miejsca zamieszkania. Takie działanie wymagało przekazanie prymatu nałożenia globalnego podatku poprzedniemu państwu rezydencji, w którym pobyt trwał wystarczająco długo aby uznać go za stały<sup>722</sup>.

Modelowa konwencja dotycząca opodatkowania majątków, spadków i darowizn – w art. 5 – wskazuje również na konieczność pomniejszenia wartości dziedziczonych aktywów o kwotę ewentualnych długów i koniecznych inwestycji. Wartość spadków stanowiących podstawę opodatkowania powinna stanowić „czystą” wartość składników majątkowych. Organizacja – w art. 12 - postuluje także konieczność wymiany informacji i porozumiewania się pomiędzy umawiającymi się państwami, przyczyniając się do usprawnienia procesów administracyjnych i ukazywania faktycznego przebiegu procesów gospodarczych i stanu własnościowego zmarłego.

Po prawie czterdziestu latach od opublikowania konwencji można zauważyć, iż końcowy efekt daleki jest od pokładanych oczekiwań autorów. Efekt stymulujący jest niezauważalny. Obecnie obowiązuje mniej niż sto konwencji pomiędzy państwami członkowskimi, gdy ilość potencjalnych umów powinna być dwunastokrotnie większa. Co więcej, zawarte konwencje nie przewidują mechanizmów ochronnych w sytuacji spadków, obejmujących jurysdykcję więcej niż dwóch państw. Takie przypadki mają miejsce, gdy aktywna znajdują się w jednym państwie, zmarły był rezydentem drugiego państwa, a spadkobierca mieszka w trzecim kraju.

#### **4.5. Unijne regulacje prawne dotyczące zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu spadków**

Wszelkie aspekty związane z polityką fiskalną należą niemal do wyłącznych kompetencji państw członkowskich. Brak standaryzacji podatkowej jest szczególnie widoczny na przykładzie

---

<sup>722</sup> Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 23 lutego 2006, sprawa: C-513/03

podatku spadkowego, którego zakres nie został poddany harmonizacji na poziomie Unii Europejskiej. Niestety, pomimo istotnego wpływu opodatkowania na działalność gospodarczą, wzrost ekonomiczny oraz sukces wspólnego rynku wewnętrznego, ryzyko wielokrotnego opodatkowania spadków jest faktem nierozwiązanym przez instytucje europejskie. Obecnie, wyłącznie od dobrej woli państw członkowskich - do zawarcia dwustronnych umów o przeciwdziałaniu podwójnego opodatkowania spadków - uzależnione jest wyeliminowanie tej sytuacji.

Brak ingerencji w działalność legislacyjną państw członkowskich, wynika z pełnej swobody krajów unijnych do kształtowania samodzielnej polityki fiskalnej na swoim terytorium. Zjawisko podwójnego opodatkowania nie zostało uregulowane w postanowieniach traktatowych, jednak konsekwencje nadmiernych obciążeń stoją w sprzeczności z ideą wspólnego rynku i postulatem o zakazie dyskryminacji<sup>723</sup>.

Niewystarczające zaangażowanie w prace unifikacyjne i bierność w przeciwdziałaniu niekorzystnym tendencjom prowadzi do podwójnego lub wielokrotnego opodatkowania tych samych składników majątku. Potrzeba działań jest niezbędna ze względu na znaczące różnice w ustawodawstwie poszczególnych państw i uciążliwych skutków finansowych dla osób dziedziczących<sup>724</sup>.

Pomysły dotyczące legislacyjnych zmian sprowadzają się do uznania miejsca zamieszkania, obywatelstwa lub rezydencji, jako głównych czynników determinujących państwo uprawnione do opodatkowania dziedziczonych aktywów. Na arenie międzynarodowej, miejsce zamieszkania jest najczęściej uznawane za główny wyznacznik determinujący opodatkowanie podatkiem dochodowym. W opinii Komisji Europejskiej, analogiczne podejście powinno mieć zastosowanie w przypadku podatku spadkowego<sup>725</sup>.

Wspólny rynek spowodował, iż coraz więcej obywateli Unii w trakcie swojego życia przemieszcza się z jednego państwa do drugiego, aby mieszkać, studiować, pracować bądź spędzić emeryturę, w związku z czym nabywają nieruchomości oraz inwestują w aktywa znajdujące się w państwach, które nie są ich państwem macierzystym. Unia Europejska dostrzega zatem problem braku odpowiednich sposobów zapobiegania kumulatywnemu opodatkowaniu spadków, prowadzącego do sytuacji, w której całkowity poziom opodatkowania jest znacznie wyższy niż w

---

<sup>723</sup> T. Lyons, EU Commission tackles iht cross-border obstacles, London 2012, s. 17

<sup>724</sup> European Commission, Commission staff working paper impact assessment accompanying the document commission recommendation regarding relief for double taxation of inheritance, Brussels 2011, s. 7-8

<sup>725</sup> Ibidem, s. 4

przypadkach podlegających wyłącznie wewnętrznym regulacjom poszczególnych państw członkowskich<sup>726</sup>

Komisja Europejska potwierdza również, iż „podwójne opodatkowanie spadków nie jest obecnie kompleksowo uregulowane ani na szczeblu krajowym lub dwustronnym, ani na szczeblu prawodawstwa Unii. W celu zapewnienia sprawnego funkcjonowania rynku wewnętrznego należy wspierać bardziej kompleksowy system zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu spadków w przypadkach o charakterze transgranicznym”<sup>727</sup>.

„Należy przyjąć jako zasadę ogólną, pozostającą w zgodzie z przeważającą międzynarodową praktyką, że państwa członkowskie, w których znajduje się nieruchomości lub majątek należący do stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, mają pierwszeństwo, jako państwa o najściślejszym powiązaniu, w nałożeniu na nieruchomości lub majątek podatku od spadków”<sup>728</sup>.

„Ponieważ ruchomości, które nie stanowią majątku należącego do stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, mogą łatwo zmienić położenie, ich powiązanie z państwem członkowskim, w którym znajdowały się w chwili śmierci, jest, co do zasady, znacznie mniej ścisły niż powiązanie osobiste, które istnieje pomiędzy osobą zmarłą lub spadkobiercą i innym państwem członkowskim. Państwo członkowskie, w którym znajduje się taka ruchomość, nie powinno zatem nakładać na nią swojego podatku od spadków, pod warunkiem że taki podatek jest nałożony przez państwo członkowskie, z którym osoba zmarła i/lub spadkobierca posiada powiązanie osobiste”<sup>729</sup>.

„Przedmioty stanowiące spadek były często gromadzone na przestrzeni całego życia osoby zmarłej. Ponadto jeżeli mamy do czynienia z różnymi państwami członkowskimi, bardziej prawdopodobne jest, że majątek wchodzący w skład spadku znajdzie się w państwie członkowskim, z którym osoba zmarła posiadała powiązanie osobiste, niż w państwie członkowskim, z którym takie powiązanie posiada spadkobierca. W przypadku opodatkowania spadków na podstawie powiązań osobistych z danym państwem, większość państw członkowskich odwołuje się do powiązań istniejących między danym państwem i osobą zmarłą niż między państwem i spadkobiercą, chociaż kilka państw członkowskich również lub wyłącznie nakłada podatek, jeżeli istnieje powiązanie osobiste między spadkobiercą i terytorium ich państwa

---

<sup>726</sup> Zalecenie Komisji z dnia 15 grudnia 2011 r. dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu spadków (2011/856/UE)

<sup>727</sup> Pkt. 13 zalecenia

<sup>728</sup> Pkt. 15 zalecenia

<sup>729</sup> Pkt. 16 zalecenia

członkowskiego. W związku z przedstawionym charakterem oraz wagą powiązań osobistych osoby zmarłej, jak również ze względów praktycznych, w przypadku gdy osoba zmarła i spadkobierca posiadają powiązania osobiste z różnymi państwami członkowskimi, aby uniknąć podwójnego opodatkowania państwo członkowskie, z którym powiązanie posiada spadkobierca, powinno odstąpić od nałożenia podatku”<sup>730</sup>.

Konflikt, który rodzi istnienie osobistych powiązań z kilkoma państwami członkowskimi, mógłby być rozwiązany na podstawie procedury wzajemnego porozumienia przy wykorzystaniu dodatkowych kryteriów mających na celu ustalenie najściślejzego powiązania osobistego.

„Ściślejze powiązanie osobiste można ustalić w następujący sposób: można uznać, że osoba posiada ściślejze powiązanie osobiste z państwem członkowskim, w którym znajduje się jej miejsce stałego przebywania; jeżeli państwo członkowskie, o którym mowa w lit. a), nie nakłada podatku lub jeżeli osoba posiada miejsce stałego przebywania w więcej niż jednym państwie członkowskim, można uznać, że osoba posiada ściślejze powiązanie osobiste z państwem członkowskim, z którym łączy ją bliższe związki o charakterze osobistym i gospodarczym (ośrodek interesów życiowych); jeżeli państwo członkowskie, o którym mowa w lit. b), nie nakłada podatku lub jeżeli nie można ustalić, w którym państwie członkowskim osoba posiada ośrodek interesów życiowych, lub jeżeli osoba nie posiada miejsca stałego przebywania w żadnym państwie członkowskim, można uznać, że posiada ona ściślejze powiązanie osobiste z państwem członkowskim, w którym ma miejsce zwyczajowego przebywania;”<sup>731</sup>

W zakresie transgranicznego opodatkowania spadków, Komisja Europejska zastosowała formę zalecenia, którego treść nie ma jednak charakteru wiążącego dla państw członkowskich. Unijne podejście oznacza zasugerowanie określonego modelu opodatkowania – polegającego na zastosowaniu reguły pierwszeństwa w odniesieniu do prawa opodatkowania w określonym państwie oraz przyznania ulgi podatkowej w pozostałych państwach, które zgodnie z obowiązującymi przepisami są uprawnione do opodatkowania spadku o charakterze transgranicznym. Komisja zaleca wprowadzenie powyższych rozwiązań w ramach działań prawodawczych bez wywierania administracyjnej presji do ich zastosowania i wdrożenia do krajowych porządków prawnych. W praktyce, sugestia Komisji może wywrzeć bardzo ograniczony skutek, analogiczny do konwencji modelowej OECD.

---

<sup>730</sup> Pkt. 17 zalecenia

<sup>731</sup> Pkt. 4.4.1 zalecenia

W związku z powyższym, w przypadku braku inicjatyw ze strony instytucji dążących do unifikacji przepisów, właściwym mechanizmem dla wyeliminowania zjawiska podwójnego opodatkowania wydaje się być dążenie do zawierania dwustronnych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania. Umowy takie respektowałyby zasadę wzajemności, a jednocześnie odwołują się do kryteriów wskazanych przez Komisję Europejską w zaleceniu.

#### **4.6. Podsumowanie i wnioski**

Podatek od spadków funkcjonuje w większości państw o największych skupiskach Polonii. Kanada oraz Australia stanowią wyjątek na tym tle. W państwach stosujących ten podatek, obowiązujące stawki różnią się w zależności od stopnia pokrewieństwa i wartości dziedziczonego mienia. Preferencyjne opodatkowanie – w postaci niskich lub zerowych stawek podatkowych, przy jednocześnie wyższych kwotach wolnych od podatku – obejmuje osoby najbliższe formalnie spadkodawcy. Najczęściej to małżonek i dzieci zaliczane są przez ustawodawcę do kręgu podmiotów traktowanych korzystnie. W praktyce, to osoby niespokrewnione stają się najczęściej podmiotem bardzo wysokich obciążeń fiskalnych.

Wysokość obowiązujących stawek podatkowych, przy jednoczesnym prawodawstwie uprawniającym kilka państw jednocześnie do nałożenia podatku, sprawia iż szczególnie istotne jest zastosowanie mechanizmów przeciwdziałających wielokrotnemu opodatkowaniu. Niestety, aktualna sytuacja wskazuje na bardzo ograniczony zakres obowiązywania takich umów. Oznacza to konieczność rozpoczęcia prac na umowami dotyczącymi przeciwdziałaniu podwójnemu opodatkowaniu, szczególnie z państwami o dużych skupiskach Polonii.

Praktyka stosowana przez polski rząd charakteryzuje się jednak biernością w tym zakresie i brakiem podejmowania działań zmierzających do rozszerzenia obecnie obowiązującego katalogu umów międzynarodowych. Niedostateczne działania podejmowane są również na szczeblu międzynarodowym i unijnym. Opracowana przez OECD konwencja modelowa jest rozwiązaniem przydatnym, jednak nie mającym mocy wiążącej. Jak wskazuje czterdziestoletnie doświadczenie, w sposób ograniczonych oddziaływująca na państwa członkowskie. Analogiczna sytuacja dotyczy zalecenia Komisji Europejskiej. Brak uregulowań na poziomie europejskim, których skala oddziaływania jest większej niż tylko rekomendacja.

## **Rozdział 5**

### **Podatek od spadków jako element polskiego systemu prawnego**

#### **5.1. Wprowadzenie**

Podatki odgrywają kluczowe znaczenie wśród dochodów budżetowych niemal każdego państwa. Od ich wysokości uzależniona jest skala wydatków i zadań realizowanych przez administrację rządową oraz samorządy terytorialne. Jedną z danin obowiązujących w polskim systemie prawnym jest podatek od spadków. Jak wskazują dane statystyczne, jego rola i wpływ na kondycję finansową kraju jest znikoma. Na tle dochodów podatkowych, sens i rola tego podatku ma marginalne znaczenie. Wartość wpływów z podatku spadkowego systematycznie maleje, wynosząc kolejno 0,37% dochodów (2010r.), 0,32% (w 2011 i 2012 r.), 0,28% (2013r.), 0,26% (2014)<sup>732</sup>, 0,23% (2015) oraz 0,26% (2016)<sup>733</sup>. Wprost proporcjonalnie do zmniejszających się wpływów, na stałym poziomie utrzymuje się uciążliwość administracyjna i fiskalna tej daniny. Osoby fizyczne będące podmiotem podatku zobligowane do spełnienia wymogu zgłoszenia otrzymanego spadku, a osoby niespokrewnione – dodatkowo – do uregulowania podatku według odpowiedniej skali.

Podatek od spadków – w różnej formie – obowiązuje w Polsce od średniowiecza. Wartość przekazywanych dóbr, poziom opodatkowania, przedmiot i podmiot podatku ulegał zmianie na przestrzeni wieków, przyjmując ostatecznie współcześnie znaną konstrukcję.

#### **5.2. Geneza podatku od spadków w Polsce**

Pierwsze historyczne zapisy dotyczące podatku spadkowego pochodzą ze średniowiecza. W okresie feudalizmu - na ziemiach polskich - obowiązywała danina o nazwie „odumarszczyzna” będąca formą konfiskaty części majątku ruchomego zmarłego chłopca przez pana feudalnego. Zawłaszczenie własności chłopskiej dotyczyło chłopów będących w zależności osobistej od feudała, mającego pierwszeństwo do spadku przed rodziną zmarłego.

---

<sup>732</sup> Główny Urząd Statystyczny, Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa, 2014, s. 59

<sup>733</sup> Główny Urząd Statystyczny, Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa, 2017, s. 33

Odumarszczyzna dotyczyła także włościan, kmieciów i kapłanów ruskich. Podatek przyjmował formę inwentarza żywego, przekazywanego w postaci jednej sztuki bydła na rzecz króla<sup>734</sup>. Danina pobierana była od każdej osoby dziedziczącej tzw. „sukcesora”<sup>735</sup>. Podatek – w powyższej formie – obowiązywał niezmiennie do 1533 r. kiedy król Zygmunt I zniósł w Krakowie powyższy podatek całkowicie. Głównym czynnikiem determinującym decyzję monarchy był fakt „*że mu od razu złożyli sumę 500 ówczesnych złotych, iżby za tę kwotę, dobra jakie dla stołu swego zakupić poleciał, a ich (przyp. włościan i kapłanów) wieczyście od wspomnianej odumarszczyzny uwolnił*”<sup>736</sup>. Otrzymując prezent finansowy, władca nie tylko zlikwidował obowiązek podatkowy wspomnianym grupom społecznym, ale w zamian za uzyskaną darowiznę udostępnił również bezpłatnie lasy królewskie na wypas trzody chlewnej, anulując dodatkowo podatek handlowy od sprzedaży i kupna dóbr. Wątpliwa pozostaje racjonalność szczodrości króla. Ofiarowana kwota 500 zł stanowiła równowartość zaledwie 3.500 sztuk bydła. Trwała rezygnacja z podatku w zamian za krótkoterminowy dochód wydaje się nie być rozsądną decyzją.

Późniejszą formą podatku od spadków był podatek od kaduków, obowiązujący w drugiej połowie XVIII wieku na terenie Korony i Litwy<sup>737</sup>. Powyższa danina była formą spadku przypadającego na rzecz państwa, w przypadku braku prawnie uznawanych spadkobierców. Przepisy stanowiły, iż wartość nabywanej przez skarb państwa nieruchomości była określana przez urzędników. Osoba zainteresowana nabyciem gruntów zobowiązana była do zapłacenia zaledwie połowy wycenionej przez urzędników wartości. W praktyce był to bardzo korzystny proceder. Państwo odsprzedawało otrzymane za darmo nieruchomości, a kupujący nabywał grunty po bardzo preferencyjnych cenach, znacznie poniżej wartości rynkowej<sup>738</sup>.

Z upływem lat podatek spadkowy kształtował się na płaszczyźnie opłat z tytułu przeniesienia własności. Początkowo był uważany za podatek od obrotu. Państwo obciążało nabycie majątku w drodze spadku opłatami stemplowymi podobnie jak nabycie majątku pod tytułem opłatnym. Czasami używano terminu opłaty od spadków<sup>739</sup>. Taka sytuacja kształtowała się do końca bytu Polski jako samodzielnego państwa, po którym przyszedł okres narzucenia rozwiązań właściwych dla poszczególnych państw zaborczych.

---

<sup>734</sup> S. B. Linde, Słownik języka polskiego, tom 3, Lwów 1856, s. 500

<sup>735</sup> Biblioteka Warszawska tom XXV, Warszawa 1847, s. 147

<sup>736</sup> Ibidem

<sup>737</sup> Por. R. Rybarski, Skarbowość Polski w dobie rozbiorów, Kraków 1937, s. 267

<sup>738</sup> M. Czerniec, Ewolucja podatku od spadków i darowizn z punktu widzenia celów ekonomicznych, Warszawa 2007, s. 275

<sup>739</sup> Por. R. Rybarski, Nauka skarbowości, Warszawa 1935, s. 301

Po odzyskaniu niepodległości w 1918 roku - w zakresie opodatkowania spadków –na ziemiach polskich obowiązywały przepisy podatkowe uchwalone jeszcze przez poszczególnych zaborców<sup>740</sup>. Pierwszym aktem prawnym ujednociającym przepisy, którego zakres obowiązywania obejmował terytorium całego państwa była ustawa z dnia 29 maja 1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków. Powyższy akt prawny wprowadzał przepisy dotyczące całego państwa, z jednoczesnym uwzględnieniem różnic w prawodawstwie dawnych państw zaborczych<sup>741</sup>. Wprowadzony podatek miał charakter progresywny. Jego wysokość była uzależniona od stopnia pokrewieństwa oraz wartości spadku lub darowizny. W ustawie wyodrębniono sześć grup podatkowych<sup>742</sup>. Płatność podatku spoczywała na spadkobiercach, a podstawę opodatkowania stanowiła wartość otrzymanego majątku pomniejszona o długi i inne ciężary zmniejszające wartość otrzymanych praw i dóbr. Celem takiego rozwiązania było wprowadzenie przepisów obciążających podatników proporcjonalnie do otrzymanego majątku. Argumentowano, iż podatek od spadków powinien być nakładany na podatników w miarę ich zdolności płatniczej, wynikającej z faktycznego przyrostu majątku. Dlatego, w sytuacji braku rzeczywistego wzbogacenia się, osoba dziedzicząca nie powinna w ogóle podlegać obowiązkowi podatkowemu.

W okresie międzywojennym, konstrukcja podatku od spadków uwzględniała również kwotę wolną od podatku, pomniejszającą wartość powstałego zobowiązania. Jednocześnie ustawa przewidywała sankcje za unikanie lub zaniżanie wymiaru należności. Takie praktyki uznawane były za występki zagrożony karą grzywny (w wysokości do 10-krotności uszczuplenia wpływu podatkowego) lub karą pozbawienia wolności do sześciu miesięcy<sup>743</sup>.

Kolejnym aktem prawnym regulującym opodatkowanie spadków był dekret z dnia 3 lutego 1947 roku o podatku od nabycia praw majątkowych<sup>744</sup>. Główna zmiana dotyczyła zmniejszenia ilości klas podatkowych z sześciu do czterech<sup>745</sup>. Podstawą zakwalifikowania do określonej grupy

---

<sup>740</sup> Przepisami regulującymi zakres opodatkowania spadków były: cesarskie rozporządzenie z dnia 15 września 1915 r. o należnościach od przeniesienia majątku pod tytułem darmym (Dz. U. p. austr. Nr 278 z późn. zm.); ustawa z dnia 18 czerwca 1901 r. o należnościach od przeniesień majątku (Dz. U. p. austr. Nr 74 z późn. zm.); ustawa z dnia 3 czerwca 1906 r. o podatku spadkowym (Dz. U. Rzeszy s. 654 z późn. zm.); ustawa z dnia 10 września 1919 r. o podatku spadkowym (Dz. U. Rzeszy s. 1543 z późn. zm.); rosyjski zbiór ustaw o opłatach (t. V zb. Praw Ces. Ros. z 1903 r.); art. 1683 i 1684 rosyjskiego prawa cywilnego (t. X, część I zb. Praw Ces. Ros. wyd. z 1914 r.); rozporządzenie b. Gen. Gubernatora warszawskiego z dnia 19 lipca 1916 r. o poborze opłat stemplowych (Dz. Rozp., Nr 40, poz. 126, 127).

<sup>741</sup> Dz. U. Nr 49, poz. 299 z późn. zm.

<sup>742</sup> K. Świech, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, Warszawa, 2013, s. 268

<sup>743</sup> *Ibidem*, s. 269

<sup>744</sup> Tekst jedn.: Dz. U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74 z późn. zm.

<sup>745</sup> Do poszczególnych klas podatkowych zaliczono następujące osoby: klasa I: małżonek, dzieci, dalsi zstępni (wnuki, prawnuki, itd.), klasa II: rodzice, rodzeństwo, osoby przysposobione, klasa III: zstępni rodzeństwa, pasierbowie, klasa IV: inni nabywcy.



był stopień pokrewieństwa pomiędzy osobą obdarowaną a darczyńcą. Konsekwencją powyższej reguły było zastosowanie progresywnej stawki podatkowej uwzględniającej koligację rodzinne<sup>746</sup>. Im bliższe występowało pokrewieństwo, tym niższy, naliczony podatek. Analogicznie jak w przypadku poprzedniej ustawy obliczana była podstawa opodatkowania. Stanowiła ona wartość praw po potrąceniu długów i ciężarów, czyli tzw. czysta wartość praw. Za długi i ciężary uznawano koszty ostatniej choroby spadkodawcy – pod warunkiem, gdy nie zostały pokryte za życia z jego majątku, koszty pochówku i nagrobka odpowiadające zwyczajom miejscowym, koszty postępowania spadkowego, wynagrodzenie wykonawcy testamentu, obowiązek zaspokojenia roszczeń o zachówek, obowiązki wypełnienia zapisów i poleceń zamieszczone w testamencie i inne obowiązki wynikające z prawa spadkowego<sup>747</sup>. Do obowiązku podatnika należało określenie wartości nabytego majątku, stanowiącą podstawę do obliczenia wymiaru należnego podatku<sup>748</sup>. Jeżeli wartość podana przez podatnika zdaniem organu podatkowego, nie odpowiadała wartości nabytego prawa majątkowego w momencie obliczenia wymiaru podatku, wówczas organ finansowy wzywał podatnika do odpowiedniego podwyższenia podanej wartości prawa, wyznaczając mu termin minimum dwutygodniowy. W przypadku, gdy podatnik nie udzielił odpowiedzi lub złożone oświadczenie nasuwało wątpliwości co do trafności podanej wartości, organ podatkowy ustalał tę wartość po zasięgnięciu opinii biegłych. Jeżeli wartość ustalona w oparciu o wycenę biegłych przekraczała wartość podaną przez podatnika o co najmniej 33%, koszty opinii biegłych ponosił podatnik. Powyższy przepis miał również zastosowanie przy ustalaniu podstawy opodatkowania w sytuacji, gdy kilku podatników podało różne wartości dla tego samego, nabytego prawa<sup>749</sup>.

Z treści powyższych przepisów wynika, iż zasady dotyczące sposobu określenia podstawy opodatkowania nie uległy istotnym zmianom na przestrzeni lat. Istotna różnica dotyczyła jednak zasady kumulacji przedmiotowej, związanej z opodatkowaniem majątku nabytego od tej samej osoby na przestrzeni lat. Zmiana polegała na złagodzeniu przepisów ustawy z 1920 roku poprzez określenie, iż czasokres w jakim nabycie praw podlegało sumowaniu nie jest nieograniczone w czasie i będzie wynosić sześć lat.

---

<sup>746</sup> K. Świech, *Pozycja rodziny*, op.cit, s. 271

<sup>747</sup> S. Dolata, *Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym*, Warszawa, 2013, s. 531

<sup>748</sup> Art. 7 pkt 3, Dz. U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74

<sup>749</sup> Art. 7 pkt 4 i pkt 5, Dz. U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74

Dekret o podatku od nabycia praw majątkowych z 1947 roku obowiązywał przez prawie 30 lat, do czasu wejścia w życie ustawy z dnia 19 grudnia 1975 roku o podatku od spadków<sup>750</sup>. Na gruncie nowej ustawy wprowadzono istotne, w stosunku do poprzednio obowiązujących przepisów zmiany. Najważniejsza różnica dotyczyła wprowadzenia kwoty wolnej od podatku, co oznaczało opodatkowanie jedynie nadwyżki ponad jej wartość<sup>751</sup>. Dodatkowo, w inny sposób ukształtowano kwotę minimalną dla podatników zaliczonych do I grupy podatkowej. Kolejna zmiana dotyczyła skrócenia okresu związanego z kumulacją przedmiotową z sześciu do pięciu lat. Takie rozwiązanie prawne obowiązuje więc od ponad czterdziestu lat.

Funkcjonujące na przestrzeni sześćdziesięciu pięciu lat przepisy łączyło wprowadzenie reguły uzależniającej wysokości podatku od stopnia pokrewieństwa oraz obowiązywanie kwoty wolnej od podatku, umożliwiającej spadkobiercom pomniejszenie wartości wymaganego zobowiązania podatkowego.

Obecnie obowiązującym aktem prawnym regulującym opodatkowanie majątku nabytego w drodze spadku jest ustawa o podatku od spadków i darowizn z 1983 roku<sup>752</sup>. W oparciu o przepisy powyższej ustawy, istotą podatku od spadków jest opodatkowanie majątku uzyskanego nieodpłatnie, w wyniku jego przesunięcia pomiędzy poprzednim a nowym właścicielem<sup>753</sup>. Analogiczny pogląd wynika z orzecznictwa, formułującego wniosek, iż „istota ekonomiczna podatku od spadków tkwi w przyroście majątkowym podatnika, tj. we wzbogaceniu się podatnika na skutek przejęcia majątku pod tytułem darmym, w wyniku powiązań osobistych i rodzinnych pomiędzy spadkobiercą a spadkodawcą”<sup>754</sup>.

### **5.3. Podmiot i przedmiot opodatkowania**

Niezależnie od moralnego aspektu podatku od spadków i darowizn, obowiązek podatkowy ciąży jedynie na nabywcy własności rzeczy lub praw. Obowiązek podatkowy powstaje – w zależności od tytułu nabycia – z chwilą przyjęcia spadku, z chwilą wykonania polecenia, zapisu lub dalszego zapisu, z chwilą zaspokojenia roszczenia z tytułu zachowku, z chwilą śmierci wkładczy

---

<sup>750</sup> Dz. U. 1975 nr 45 poz. 228

<sup>751</sup> Art. 14 pkt 1 ustawy Dz. U. 1975 nr 45 poz. 228

<sup>752</sup> Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz. U. 1983 nr 45 poz.

<sup>753</sup> P. Smoleń, *Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn*, Lublin, 2006, s. 12

<sup>754</sup> Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2011 r., II FSK 970/10, Lex

( przy nabyciu praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci), z chwilą śmierci uczestnika funduszu inwestycyjnego, z chwilą spełnienia przyrzeczonego świadczenia albo złożenia oświadczenia w formie aktu notarialnego (darowizna)<sup>755</sup>.

Opodatkowaniu podlega nabycie rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej<sup>756</sup>. Podatkowi podlega również nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą, jeżeli w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim<sup>757</sup>.

Podatkowi nie podlega natomiast nabycie własności rzeczy ruchomych znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych podlegających wykonaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli w dniu nabycia ani nabywca, ani też spadkodawca lub darczyńca nie byli obywatelami polskimi i nie mieli miejsca stałego pobytu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej<sup>758</sup>.

Z powyższych regulacji wynikają dwie zasady; pierwsza z nich to stwierdzenie, że ustawodawca jako wiodącą przyjął zasadę domicylu, zgodnie z którą obowiązek podatkowy ciąży na osobie mającej stałe miejsce zamieszkania w Polsce, nawet gdy chodzi o nabycie rzeczy i praw majątkowych za granicą. Drugą z zasad jest zasada obywatelstwa, stosownie do której obowiązek podatkowy ciąży na nabywcy – obywatelu polskim, nawet jeśli przebywa on stale poza granicami

---

<sup>755</sup> M. Popławski, Wymiar i pobór, op. cit., s. 93

<sup>756</sup> Ustawa w art. 1 ust. 1, art. 2 i art. 3 pkt 1 używa pojęcia „terytorium Rzeczypospolitej Polskiej”. Jest to pojęcie prawne, którego używa ustawa z dnia 12 października 1990 r. o ochronie granicy państwowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 12, poz. 67). Zgodnie z nią za terytorium Rzeczypospolitej Polskiej należy uznać obszar objęty granicami państwowymi oddzielającymi terytorium Rzeczypospolitej Polskiej od terytorium innych państw i morza pełnego, wody wewnętrzne i pas morskich wód terytorialnych oraz przestrzeń powietrzną nad tym obszarem i wewnątrz ziemi pod nim (postanowienie SN z dnia 18 grudnia 2001 r., V KKN 290/99, LEX nr 51577).

<sup>757</sup> Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1962 r. o obywatelstwie polskim (tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 28, poz. 353 z późn. zm.), obywatel polski w myśl prawa polskiego nie może być równocześnie uznawany za obywatela innego państwa. Nie oznacza to zakazu posiadania przez obywateli polskich obywatelstwa innego państwa, a tylko to, że posiadanie innego obywatelstwa jest dla polskiej ustawy o podatku od spadków i darowizn prawnie indyferentne. Zawarcie związku małżeńskiego przez obywatela polskiego z osobą niebędącą obywatelem polskim nie powoduje zmian w obywatelstwie małżonków, a zmiana obywatelstwa jednego z małżonków nie pociąga za sobą zmiany obywatelstwa drugiego małżonka. Dziecko nabywa obywatelstwo polskie, między innymi gdy: oboje rodzice są obywatelami polskimi jedno z rodziców jest obywatelem, a drugie jest nieznanе bądź nieokreślone jest jego obywatelstwo lub nie posiada żadnego obywatelstwa (art. 4 tej ustawy).

<sup>758</sup> Przepis art. 2 u.p.s.d. wymaga dla zaistnienia przedmiotu opodatkowania posiadania przez nabywcę miejsca stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Zgodnie z art. 6 ustawy z dnia 10 kwietnia 1974 r. o ewidencji ludności i dowodach osobistych (tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 139, poz. 993 z późn. zm.), pobytem stałym jest zamieszkiwanie w określonej miejscowości pod oznaczonym adresem z zamiarem stałego przebywania

Rzeczypospolitej Polskiej. Dyskusyjny jest aspekt objęcia opodatkowaniem obywateli polskich w sytuacji, gdy nie mieszkają w Polsce i nie mają z krajem żadnych związków. Żyjąc w innym państwie nabywają prawa i rzeczy, które podlegają jurysdykcji tego kraju. W praktyce, opodatkowanie ze względu na fakt posiadania obywatelstwa wiąże się z podwójnym opodatkowaniem, szczególnie, iż proces rezygnacji z obywatelstwa polskiego jest długotrwałą procedurą na którą wnioskujący nie ma żadnego wpływu<sup>759</sup>.

#### 5.4. Podstawa opodatkowania

Obowiązkiem podatnika wynikającym bezpośrednio z art. 8 u.p.s.d. jest samodzielne wskazanie wysokości podstawy opodatkowania. Warunkiem przyjęcia zadeklarowanej wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych jako podstawy wymiaru podatku jest jej określenie na poziomie wartości cen rynkowych nabytych rzeczy i praw majątkowych. Wartość ta z kolei jest ustalana na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia powstania obowiązku podatkowego<sup>760</sup>.

Miejsce położenia jest jednym z kluczowych kryteriów służących określeniu wartości, szczególnie w przypadku nieruchomości. Budynek biurowy zlokalizowany w centrum miasta, w strefie o dużym natężeniu ruchu jest bardziej wartościowy od obiektu w odległej części miasta, z dala od szlaków komunikacyjnych i sąsiedztwa urzędów, gabinetów, i innych atrakcyjnych inwestycji. Z tego powodu, ustalając wartość rzeczy należy uwzględnić miejsce ich położenia bazując na cenach obiektów znajdujących się w tej samej lokalizacji. Nie jest to problematyczne, w przypadku, gdy w danej miejscowości dokonywane są liczne transakcje kupna-sprzedaży

---

<sup>759</sup> Procedura zrzeczenia się obywatelstwa polskiego związana jest ze spełnieniem szeregu wymogów. Konieczne jest przedstawienie licznych dokumentów oraz oczekiwanie na zgodę Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej, która wyrażana jest w formie postanowienia. Co ciekawe, nie istnieje możliwość wniesienia od niego odwołania, dlatego tylko od woli głowy państwa ostatecznie zależy będzie, czy polskie obywatelstwo utracimy. Prezydenta PR nie wiążą także konkretne terminy do wydania niniejszego postanowienia.

<sup>760</sup> Obowiązywanie wymogu obliczenia podstawy opodatkowania rzeczy i praw majątkowych na dzień ich nabycia uniemożliwia uwzględnienia ubytków w rzeczach i prawach pomiędzy dniem ich nabycia a datą określenia wysokości podatku. „Koszty związane z rzeczą lub obniżenie jej wartości wskutek upływu czasu nie mogą być uznane za wydatki stanowiące długi lub ciężary spadkowe, ponieważ nie wynikają z obowiązków majątkowych spadkodawcy, czyli z roszczeń wobec spadkobierców. Nie stanowią długów spadkowych w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego, nie zostały też wymienione w art. 7 ust. 3 ustawy (...), a tylko te wydatki mogłyby prowadzić do zmniejszenia wartości nabytych rzeczy i praw” – wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 listopada 2004 r., III SA 2261/03, LEX nr 176958.

zbliżonych rzeczy (np. mieszkań). Trudności pojawią się, w sytuacji braku podobnych operacji (np. brak sprzedaży hotelu w danej miejscowości). Brak punktu odniesienia dla ustalenia przeciętnych cen w obrocie danymi rzeczami lub prawami wymusza konieczność dokonania wyceny w oparciu o transakcje w sąsiednich miejscowościach<sup>761</sup>.

Kryterium lokalizacji ma szczególne znaczenie dla ustalania wartości rynkowej nieruchomości. Nieruchomości reprezentują cały wachlarz odmian. Wpływ na ustalenie ich wartości – poza położeniem - mogą mieć zwłaszcza: standard, wielkość, sąsiedztwo, dojazd<sup>762</sup>.

W praktyce organy podatkowe często posługują się informacjami o cenach nieruchomości podawanymi przez różne podmioty zajmujące się obrotem nieruchomościami. Jednak, abstrahując nawet od nieuwzględniania stanu i stopnia zużycia, porównanie cen mieszkań o identycznej powierzchni, i to w tej samej dzielnicy, nie ma nic wspólnego z ustalaniem przeciętnych cen nieruchomości tego samego rodzaju. Wystarczająco duży wpływ na wartość może mieć położenie danego mieszkania, co powoduje, że są one nieporównywalne. Dlatego też trudno porównać mieszkanie tego samego typu i powierzchni w nowym apartamentowcu z mieszkaniem w starym budynku w mało atrakcyjnej okolicy.

Po trzecie, ustalenie wartości rynkowej przedmiotów powinno zostać dokonane z uwzględnieniem ich stanu i stopnia zużycia. Oznacza to, iż nie każdy samochód określonej marki, z tego samego rocznika powinien mieć taką samą wartość. Istotnymi czynnikami odróżniającymi będą: przebieg, stan techniczny, sposób użytkowania. Nie jest możliwe przyjęcie, że „ustalenie wartości podanej przez strony umowy dokonywane jest „zza biurka”, bez uwzględnienia stanu technicznego, wyposażenia, standardu i innych parametrów mających wpływ na wartość rynkową”<sup>763</sup>. Brak uwzględnienia stanu i stopnia zużycia będzie zatem błędne. Samochód po wypadku i samochód dobrze utrzymany to dwa inne przedmioty opodatkowania, których nie można porównywać.

Po czwarte, przeciętną cenę ustala się na podstawie cen z dnia powstania obowiązku podatkowego. Oznacza to, iż organ dokonujący wyceny, za materiał porównawczy powinien

---

<sup>761</sup> Uchwała SN z dnia 24 maja 2002 r., III CZP 28/02, OSNC 2002, nr 12, poz. 150; glosa aprobująca J. Słyk, Jurysta 2003, nr 1, s. 40

<sup>762</sup> A. Mariański, D. Strzelec, Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Warszawa, 2012, s. 189

<sup>763</sup> Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 8 czerwca 1995 r., PO 7/B-825-144/1936/95, Biul. Skarb. 1996, nr 2, s. 8

uwzględniać ceny transakcji dokonanych aktualnie, a nie w odległej przeszłości. Tym samym niedozwolone jest porównywanie cen z transakcji kupna-sprzedaży sprzed wielu lat.

Obowiązek określenia podstawy opodatkowania należy zawsze do podatnika. Jeśli jednak nabywca nie określił wartości nabytych rzeczy lub praw majątkowych albo wartość określona przez niego nie odpowiada, według oceny naczelnika urzędu skarbowego, wartości rynkowej, organ podatkowy wzywa nabywcę do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej, wstępnej oceny. Oznacza to, iż organ podatkowy zobowiązany jest wskazać wartość rynkową według własnych szacunków<sup>764</sup>. Samo wskazanie wartości rynkowej przez urząd skarbowy nie jest wystarczające. „Organ podatkowy powinien umożliwić stronom zapoznanie się z informacjami o cenach rynkowych oraz z urzędową analizą tych informacji, z której wynikałaby cena proponowana przez urząd. Jeżeli dane te potwierdzałyby zniżenie ceny w umowie sprzedaży, organ powinien wezwać strony w terminie nie krótszym niż 14 dni do podwyższenia ceny, a jeśli strony nie wyrażą na to zgody – powołać biegłego”<sup>765</sup>. Organ podatkowy musi zatem wskazać obiektywne przesłanki uzasadniające wątpliwości co do podanej wartości przedmiotu opodatkowania. Stronom należy wyjaśnić, w oparciu o jakie kryteria organ podaje w wątpliwość wartość podaną przez nabywcę jako nieodpowiadającą cenie rynkowej, a także podać informacje o cenach kształtujących się na rynku w obrocie podobnymi rzeczami<sup>766</sup>.

Jeżeli podatnik nie zgadza się z wyceną organu podatkowego, naczelnik urzędu skarbowego dokonuje jej określenia z uwzględnieniem opinii biegłego lub przedłożonej przez nabywcę wyceny rzeczoznawcy. Jeżeli organ podatkowy powoła biegłego, a wartość określona z uwzględnieniem jego opinii różni się o więcej niż 33% od wartości podanej przez nabywcę, koszty opinii biegłego ponosi nabywca. Zasadę tę stosuje się odpowiednio, jeżeli kilku nabywców podało różne wartości tej samej rzeczy lub prawa majątkowego.

Dokonując obliczenia podstawy opodatkowania należy wziąć pod uwagę tzw. czystą wartość, czyli wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów.

---

<sup>764</sup> „Zaniedbanie Urzędu Skarbowego polegające na niepodaniu w wezwaniu skierowanym do stron wartości rynkowej według własnej oceny stanowi oczywiste naruszenie tego przepisu, które mogło mieć wpływ na wynik sprawy” – wyrok NSA z dnia 9 grudnia 1994 r., III SA 341/94, POP 1998, z. 6, poz. 249.

<sup>765</sup> Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 1998 r., I SA/Gd 708/96, LEX nr 32113

<sup>766</sup> Ibidem

„Pojęcie «długów» w rozumieniu art. 7 ust. 1 ustawy obejmuje wszelkie pieniężne roszczenia cywilnoprawne związane z przedmiotem spadku, łącznie z roszczeniami z tytułu poczynionych nakładów na przedmiot spadku. Przepis ten nie zawiera zamkniętego katalogu długów i ciężarów obciążających nabyty spadek, zaś wyliczenie dokonane w art. 7 ust. 3 ustawy jest przykładowe”<sup>767</sup>. Ciężarem z kolei będzie inne niż dług obciążenie rzeczy bądź praw będących przedmiotem spadku lub darowizny. Przykładem takiego ciężaru może być polecenie. Przykładowe wyliczenie długów i ciężarów pomniejszających podstawę opodatkowania znajduje się w ust. 3 komentowanego postanowienia ustawy. Są to: koszty leczenia i opieki w czasie ostatniej choroby spadkodawcy, jeżeli nie zostały pokryte za jego życia i z jego majątku<sup>768</sup>; koszty pogrzebu spadkodawcy, łącznie z nagrobkiem, w takim zakresie, w jakim koszty te odpowiadają zwyczajom przyjętym w danym środowisku, jeżeli nie zostały pokryte z majątku spadkodawcy, z zasiłku pogrzebowego lub nie zostały zwrócone w innej formie<sup>769</sup>; koszty postępowania spadkowego; wynagrodzenie wykonawcy testamentu<sup>770</sup>; obowiązki wykonania zapisów i poleceń zamieszczonych w testamencie; wypłaty z tytułu zachowku oraz inne obowiązki wynikające z przepisów kodeksu cywilnego dotyczących spadków.

Do obowiązków nabywcy należy udokumentowanie dokonanych wydatków stanowiących podstawę pomniejszenia wysokości należnego podatku. Reguły określające sposób udokumentowania poniesionych kosztów określa rozporządzenia Ministra Finansów<sup>771</sup>.

Zgodnie z § 3 powołanego rozporządzenia, podatnicy podatku od spadków obowiązani są dołączyć do zeznania podatkowego dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania, potwierdzające m.in. istnienie długów i ciężarów obciążających nabyte rzeczy lub

---

<sup>767</sup> Wyrok NSA z dnia 16 października 2003 r., III SA 3519/01

<sup>768</sup> Wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2006, II FSK 149/05, M. Pod. 2006, nr 7, s. 46

<sup>769</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2007 r., III SA/Wa 887/07

Koszty pogrzebu oraz nagrobka ustala się w wysokości odpowiadającej zwyczajom przyjętym w danym środowisku. Od 1 stycznia 2007 r. warunkiem odliczenia takiego ciężaru od wartości spadku jest ustalenie, czy koszty te nie zostały pokryte z majątku spadkodawcy, z zasiłku pogrzebowego lub nie zostały zwrócone w innej formie (art. 7 ust. 3 u.p.s.d. został zmieniony ustawą o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych z dnia 16 listopada 2006 r., Dz. U. Nr 222, poz. 1629).

<sup>770</sup> Poszczególne koszty związane z postępowaniem spadkowym określają przepisy kodeksu postępowania cywilnego. Wśród nich należy wymienić: koszty zabezpieczenia spadku, ogłoszenia testamentu oraz spisu inwentarza (art. 627 i n. k.p.c.). Do kosztów postępowania spadkowego należy zaliczyć także koszty związane z działem spadku (art. 680 i n. k.p.c.), co potwierdził także NSA w wyroku z dnia 26 stycznia 2001 r., I SA/Lu 1257/99, LEX nr 47507.

<sup>771</sup> Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 września 2011 r. w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn Dz.U. 2011 nr 216 poz. 1276

prawa majątkowe, a w szczególności: faktury dotyczące kosztów ostatniej choroby oraz pogrzebu spadkodawcy, wypis z księgi wieczystej potwierdzający obciążenie nieruchomości hipoteką, zaświadczenie spółdzielni mieszkaniowej potwierdzające istnienie długów związanych ze spółdzielczymi prawami do lokali, zaświadczenie o zastawie sądowym, faktury dokumentujące poniesienie nakładów podczas biegu zasiedzenia.

Rozporządzenie nie zawiera definicji terminu „dokument”. Wyjaśnienie powyższego pojęcia znajduje się kodeksie cywilnym, określającym dokument jako nośnik informacji umożliwiający zapoznanie się z jego treścią<sup>772</sup>. Za dowód w postępowaniu spadkowym może zostać na przykład uznane zaświadczenie wydane np. przez księdza parafii, na terenie której miały miejsce czynności związane z pogrzebem (np. koszty mszy, itd.)<sup>773</sup>.

## 5.5. Stawka i skala podatkowa

Określenie wymiaru podatku dokonywane jest w oparciu o stawkę i skalę podatkową. Stawka podatkowa uzależniona jest od zakwalifikowania podatnika do określonej grupy podatkowej. Ustawodawca wyodrębnił trzy skale progresywne<sup>774</sup>, których stawki rosną wraz ze zwiększeniem się podstawy opodatkowania. Istota progresji polega na stosowaniu odpowiednich stawek dla poszczególnych przedziałów podstawy opodatkowania. Aby ułatwić obliczenie wymiaru podatku, w tekstach prawnych zamieszczone są tabele, w których podaje się kwotę podatku obliczonego dla poprzednich przedziałów skali i stawkę, według której oblicza się podatek w danym przedziale skali<sup>775</sup>.

Ustawa określa trzy stawki podatkowe dla każdej z grup podatkowych z jednoczesnymi progami podatkowymi: 10 278 zł oraz 20 556 zł. W przypadku nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej stawki podatkowe wynoszą: 3%, 5% oraz 7%, dla nabywców zaliczonych do II grupy podatkowej: 7%, 9% oraz 12%, zaś dla nabywców zaliczonych do III grupy podatkowej: 12%, 16% oraz 20%<sup>776</sup>.

---

<sup>772</sup> Art. 77 Kodeks cywilny

<sup>773</sup> K. Świech, *Pozycja rodziny*, op.cit, s. 271

<sup>774</sup> Skala podatkowa jest zestawieniem stawek podatkowych z kolejnymi przedziałami podstawy opodatkowania, składającymi się ze zmiennymi stawkami. L. Etel (w:), *Prawo podatkowe*, Warszawa, 2005, s. 34

<sup>775</sup> Por. W. Nykiel, W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa, 2006, s. 14

<sup>776</sup> Art. 15.1 u.p.s.d.



Podstawową zasadą przyjętą przez ustawodawcę w stosunku do podatku od spadków jest reguła korelacji wysokości opodatkowania względem powiązań rodzinnych łączących podatnika ze spadkodawcą lub darczyńcą. Wyznacznikiem tej zasady są poszczególne elementy konstrukcji podatku przejawiające się dewizą, że im bliższy związek rodzinny zbywcy z nabywcą, tym niższa kwota podatku. Ustawodawca wyjaśnia ten mechanizm chęcią zapewnienia ochrony interesów majątkowych najbliższej rodziny<sup>777</sup>. Tego typu współzależność nie znajduje jednak obecnie uzasadnienia. Zależność materialna członków rodziny od siebie jest coraz mniejsza. Poprawiająca się sytuacja ekonomiczna społeczeństwa, i tym samym większa niezależności finansowa dzieci wskazują na brak podstaw do stosowania powyższej reguły preferującej fiskalnie osoby spokrewnione lub będące w formalnym związku małżeńskim. Postęp medyczny i poprawa kondycji zdrowotnej wpływa na długość życia, która na przestrzeni ostatnich siedemdziesięciu lat wydłużyła się średnio o dwadzieścia lat<sup>778</sup>. Oznacza to, że współcześnie, w chwili śmierci rodzica, dzieci są już najczęściej osobami dorosłymi, mającymi własne potomstwo, ustabilizowaną sytuację finansową i brak potrzeb względem swoich rodziców. Zakładając również sytuacje, gdy dzieci nie uczestniczą w powiększaniu majątku rodziców, nie pozostają z nimi w częstym kontakcie oraz nie pomagają w trudnych sytuacjach życiowych, wówczas zasadność przyznawania jakichkolwiek przywilejów pozostaje wątpliwa. Takie sytuacje na pewno nie można zaliczyć do powszechnych, ale sygnalizują wątpliwości w celowości udzielania preferencji podatkowych wyłącznie w oparciu więzi formalne. Osoby bliskie spadkodawcy, poświęcające swój czas i niosące pomoc, jednak nie będące w zalegalizowanym związku (związki partnerskie lub jednopłciowe) są w sensie prawnym osobami niespokrewnionymi, dla których ustawodawca nie przewidział żadnych preferencji fiskalnych. W praktyce oznacza to, iż obecne prawodawstwo - jest w swoich założeniach - niedostosowane do współczesnych realiów społecznych, w których ilość nieformalnych związków wzrasta, a liczba zawieranych małżeństw spada<sup>779</sup>.

---

<sup>777</sup> Sejm Rzeczypospolitej Polskiej, Uzasadnienie do zmiany ustawy o podatku od spadków i darowizn, oraz podatku od czynności cywilnoprawnych, Druk nr 512, Warszawa, 2006,

<sup>778</sup> Główny Urząd Statystyczny, Trwanie życia, Warszawa, 2016, s. 17

<sup>779</sup> Główny Urząd Statystyczny, Małżeństwa i dzietność w Polsce, Warszawa, 2016, s. 17 Jednym z powodów spadającej liczby małżeństw są przeobrażenia w zachowaniach młodych ludzi, którzy planując przyszłość koncentrują się w pierwszej kolejności na edukacji, pracy, a dopiero później na rodzinie.

## 5.6. Grupy podatkowe

W obowiązującej konstrukcji podatku od spadków i darowizn, podstawowe znaczenie na wysokość obciążenia podatkowego ma zaliczenie podatnika do jednej z trzech grup podatkowych. Zakwalifikowanie dokonywane jest według osobistego stosunku nabywcy do osoby, od której lub po której zostały nabyte rzeczy i prawa majątkowe. Jest to rozwiązanie bazujące wyłącznie na kryterium prorożinnym, w którym obciążenie podatkowe jest tym niższe, im bliższe jest pokrewieństwo i powinowactwo występujące między stronami nieodpłatnego transferu<sup>780</sup>.

Zgodnie z brzmieniem art. 9 ust. 1 u.p.s.d., opodatkowaniu podlega nabycie przez nabywcę, od jednej osoby, własności rzeczy i praw majątkowych o czystej wartości przekraczającej kwoty wskazane w ustawie. Kwoty ustanowione zostały odpowiednio na poziomie: 9637 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do I grupy podatkowej, 7276 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do II grupy podatkowej, 4902 zł – jeżeli nabywcą jest osoba zaliczona do III grupy podatkowej.

W każdym przypadku, jeżeli nabycie własności rzeczy i praw majątkowych od tej samej osoby następuje więcej niż jeden raz, do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych dolicza się wartość rzeczy i praw majątkowych nabytych od tej osoby lub po tej samej osobie w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie.

Do I grupy podatkowej ustawodawca zalicza: małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów. Zstępni to dzieci, wnuki, prawnuki. Wstępni to rodzice, dziadkowie i pradziadkowie<sup>781</sup>.

Zgodnie z art. 61 kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, z małżeństwa wynika powinowactwo między małżonkiem a krewnymi drugiego małżonka, które trwa mimo ustania małżeństwa. Tym samym nawet po rozwodzie małżonków zięć, synowa oraz teściowie w dalszym ciągu będą zaliczani do I grupy podatkowej. Potwierdzeniem tego stanu jest pismo Ministerstwa Finansów: „z przepisu tego wynikają określone konsekwencje również w sferze prawa podatkowego. Na gruncie przepisów o podatku od spadków i darowizn znajdują one wyraz w art. 14 ust. 3 pkt. 1 ustawy (...) w myśl którego do I grupy podatkowej (a więc korzystającej z największych ulg i kwot wolnych, podlegających odliczeniu od podstawy opodatkowania) zalicza się między innymi zięcia, synową i teściów. Zestawienie tych dwóch przepisów pozwala wnioskować, iż również po ustaniu

<sup>780</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 kwietnia 2010 r., I SA/Gd 99/10

<sup>781</sup> Pasierb to dziecko żony lub męża z innego związku. Mąż lub żona takiego rodzica jest macochą lub ojczymem dla jego dziecka

małżeństwa wskutek orzeczenia rozwodu więź łącząca jednego małżonka z krewnymi byłego małżonka trwa nadal, co na gruncie przepisów podatku od spadków oznacza, że małżonek ten będący nabywcą rzeczy i praw majątkowych od lub po rodzicach swego byłego małżonka, powinien być zaliczony do I grupy podatkowej. Jednocześnie Ministerstwo Finansów pragnie podkreślić, iż jednoznaczny zapis w kodeksie rodzinnym i opiekuńczym wyklucza możliwość odmiennego rozstrzygnięcia tej kwestii przez organy podatkowe<sup>782</sup>.

Odmierna sytuacja ma miejsce w przypadku małżonków. Do I grupy podatkowej będą zaliczane tylko osoby pozostające w związku małżeńskim. Po rozwodzie bądź unieważnieniu małżeństwa stosunek ten ustaje.

Ta odmienność podejścia powoduje, iż oba rozwiązania nie są ze sobą spójne. Brak konsekwencji w zaliczaniu podatników do I grupy jest niezrozumiałe, szczególnie że nie występują żadne więzi rodzinne oraz jakiegokolwiek pokrewieństwo pomiędzy krewnymi byłego małżonka a nim samym. Ze względu na powyższe, po ustaniu małżeństwa, osoby spowinowacane należałoby zaliczyć do ostatniej grupy podatkowej, traktując je analogicznie jak osoby niespokrewnione.

Najbardziej problematyczna jest jednak nie kwestia rozwodu ale analiza konsekwencji podatkowych separacji. Orzeczenie separacji ma skutki takie jak rozwiązanie małżeństwa przez rozwód<sup>783</sup>. S. Brzeszczyńska uważa, że małżonkowie, w stosunku do których orzeczono separację, w dalszym ciągu pozostają w związku małżeńskim, a zatem są zaliczani do I grupy podatkowej<sup>784</sup>. Podobnie twierdzą K. Chustecka, I. Krawczyk i M. Kurasz<sup>785</sup>. Odmienny pogląd prezentuje Z. Ofiarski, który wskazuje: „wydaje się, że ustawodawca wprowadzając zasadę, iż orzeczenie separacji ma skutki takie jak rozwiązanie małżeństwa przez rozwód, nie ograniczył jej skutków tylko do prawa cywilnego. Tym samym do czasu zniesienia separacji (art. 616 § 1 k.r.o.) małżonkowie pozostający w separacji nie powinni być zaliczani do I grupy podatkowej<sup>786</sup>. W takiej sytuacji są oni zaliczani do grupy III.

---

<sup>782</sup> Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Bezpośrednich i Opłat z dnia 14 października 1993 r. nr PO 7-D-825-202/93

oraz Jerzy Zajadło (red.), Łacińska terminologia prawnicza, Warszawa, 2013, s.75

<sup>783</sup> Art. 61.4 ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy, Dz. U. 1964 Nr 9 poz. 59

oraz Jerzy Zajadło (red.), Łacińska terminologia prawnicza, Warszawa, 2013, s.75

<sup>784</sup> Por. S. Brzeszczyńska, Podatek od spadków i darowizn, Warszawa 2007, s. 250–251

<sup>785</sup> Por. K. Chustecka, I. Krawczyk i M. Kurasz, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2007, s. 197)

<sup>786</sup> Por. Z. Ofiarski, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2002

W zakresie pozostałych grup podatkowych, do grupy II ustawodawca zalicza: zstępnych rodzeństwa: siostrzeńców, bratanków oraz ich zstępnych; rodzeństwo rodziców: ciotki, wujów, stryjów i stryjenki; zstępnych i małżonków pasierbów; małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków; małżonków rodzeństwa małżonków; małżonków innych zstępnych. III grupę podatkową stanowią pozostałe osoby, czyli dalsi krewni oraz osoby niespokrewnione.

W zakresie podatku od spadków i darowizn, ustawodawca wprowadził kwotę wolną od podatku, decydując tym samym, że opodatkowaniu podlega wyłącznie nabycie rzeczy i praw majątkowych ponad wartość określoną dla każdej grupy podatkowej.

Kwoty otrzymywane od jednej osoby podlegają kumulacji. W przeciwieństwie do darowizn pochodzących od różnych osób, gdyż każda z nich podlega oddzielnemu rozliczeniu i nie podlega opodatkowaniu do momentu nie przekroczenia kwoty wolnej od podatku z tytułu nabycia od tej samej osoby.

## **5.7. Zwolnienia podmiotowe**

Ustawa o podatku od spadków i darowizn przewiduje również krąg osób zwolnionych z obowiązku opłacenia podatku przy zachowaniu wymogu złożenia zgłoszenia.

W oparciu art. 4a ust. 1 u.p.s.d. zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez tzw. grupę zerową, czyli małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę. Ważnym podkreśleniem jest fakt, iż w grupie zerowej nie znaleźli się zięć, synowa oraz teściowie, zaliczeni jako nabywcy do pierwszej grupy podatkowej. Innymi słowy, grupa zerowa tylko częściowo pokrywa się z pierwszą grupą podatkową<sup>787</sup>. Także „pozostawanie w jednopłciowym związku partnerskim nie stanowi samodzielnej podstawy do skorzystania z ulgi podatkowej wynikającej z art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn, albowiem ulga przysługuje jedynie małżonkom, którymi zgodnie z obowiązującymi przepisami Konstytucji i Kodeksu rodzinno-opiekuńczego są mężczyzna i kobieta, którzy taki związek formalnie zawarli”<sup>788</sup>.

Zwolnienie dla osób zaliczanych do 0 grupy podatkowej jest nieograniczone kwotowo. Brak jest limitu wartości nabytej rzeczy lub prawa majątkowego, który wyklucza możliwość

---

<sup>787</sup> I. Nowak, Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4A ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle orzecznictwa i poglądów doktryny, Toruń, 2009, s. 73

<sup>788</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 kwietnia 2010 r., I SA/Gd 99/10, Lex

zastosowania zwolnienia (...)”<sup>789</sup>. „Zwolnienie uregulowane w art. 4a przysługuje niezależnie od wartości przysporzenia, co oznacza, że nie przewidziano żadnego limitu, którego przekroczenie wiedzie do utraty prawa do zwolnienia”<sup>790</sup>. Automatycznie „zwolnienie od podatku od spadków i darowizn jest nieograniczone kwotowo (...), czyli nawet wielomiliardowe spadki i darowizny są zwolnione od podatku od spadków i darowizn w tzw. grupie zerowej”<sup>791</sup>.

Warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest dokonanie zgłoszenia, które należy dokonać na odpowiednim formularzu, którego wzór został określony w rozporządzeniu Ministra Finansów. W przypadku, gdy ze zwolnienia zamierza skorzystać więcej niż jeden nabywca majątku, to każda z tych osób powinna dokonać takiego zgłoszenia<sup>792</sup>.

## **5.8. Konstrukcja podatku spadkowego w Polsce na tle rozwiązań funkcjonujących w państwach o największych skupiskach Polonii**

Konstrukcja podatku spadkowego w Polsce - w wielu obszarach – zbieżna jest z rozwiązaniami funkcjonującymi w państwach o największych skupiskach Polonii. Analiza porównawcza systemów fiskalnych wskazuje na istotne podobieństwa w zakresie kształtowania podstawy opodatkowania oraz katalogu osób uprawnionych do skorzystania z preferencyjnych stawek podatkowych lub całkowitego zwolnienia podmiotowego.

We wszystkich badanych krajach, określenie wartości składników podlegających obowiązkowi fiskalnemu należy do wyłącznych kompetencji podatnika, samodzielne i we własnym zakresie zobowiązanego do określenia sumy dziedziczonych aktywów. Zadeklarowana przez spadkobiercę wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych staje się automatycznie podstawą kształtującą wymiar podatku. Istotnym warunkiem jest dokonanie przez podatnika wyceny odpowiadającej cenom rynkowym nabytych przez siebie rzeczy i praw majątkowych. Wartość ta z kolei powinna zostać ustalana na podstawie przeciętnych cen stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia, oraz w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju, z dnia powstania obowiązku podatkowego. Podstawą

---

<sup>789</sup> Por. S. Babiaryz, A. Mariański, W. Nykiel, Ustawa o podatku od spadków i darowizn, Warszawa, 2010, s. 194.

<sup>790</sup> Por. M. Goettel (red.), M. Lemonnier (red.), A. Goettel, J. Orłowski, B. Pahl, M. Tyrakowski, K. Wardencka, J. J. Zięty, Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, publikacja elektroniczna, Lex.

<sup>791</sup> M. Niedośpiał, Głosa do wyroku SA z dnia 8 lipca 2005 r., VI ACa 222/05, Orzecznictwo Sądów Administracyjnych 2007, nr 5, poz. 90.

<sup>792</sup> Wyrok WSA z 3.03.2010 r., III SA/Po 35/10, Lex nr 576289

opodatkowania podatkiem od spadków jest zatem wartość rynkowa oddziedziczonego majątku. Spadkobiercy – od tak określonej podstawy opodatkowania - przysługuje prawo do jej pomniejszona o wszelkie zobowiązania zmarłego, w tym koszty pogrzebu i inne opłaty administracyjne.

Obowiązek wyliczenia podstawy opodatkowania należy zawsze do kompetencji podatnika. Jeśli jednak spadkobierca nie określił wartości nabytych rzeczy lub praw majątkowych albo wartość określona przez niego nie odpowiada, według oceny organów skarbowych wartości rynkowej, wówczas administracji państwowej przysługuje prawo do sporządzenia własnej wyceny.

Analogia – w zakresie bliźniaczych rozwiązań prawnopodatkowych – dotyczy również podobnego kształtowania katalogu osób podlegających zwolnieniom podmiotowym. Generalną zasadą przyjętą przez ustawodawców jest skorelowanie wysokości obowiązującej stawki podatkowej ze stopniem pokrewieństwa. Im bliższe więzi rodzinne, tym niższy podatek. Z tego też powodu, stawka podatkowa podlega zróżnicowaniu w zależności od stopnia pokrewieństwa beneficjentów. Najczęściej małżonek i osoby najbliższe są całkowicie zwolnione z opodatkowania lub korzystają z preferencyjnych stawek podatku. Dalsi krewni lub osoby niespokrewnione są z reguły opodatkowani wyższymi stawkami lub korzystają z mniejszych kwot przysługującego zwolnienia.

Wyjątkiem na tym tle, a tym samym państwem stosującym prekursorskie rozwiązanie w zakresie opodatkowania prezentuje Anglia, wprowadzająca do swojego systemu podatkowego jednakowy próg zwolnienia, przysługującego każdemu spadkobiercy, niezależnie od stopnia spokrewnienia ze zmarłym. Metoda zastosowana przez angielskiego ustawodawcę - charakteryzujące się wysokim progiem zwolnienia podmiotowego dla wszystkich spadkobierców. Jest konstruktywnym rozwiązaniem spełniającym postulaty oponentów tej daniny. Dla osób niespokrewnionych jest widocznym przejawem liberalizmu fiskalnego, nie penalizującym osób tylko dlatego, iż w kontekście formalnym nie zostały zaliczone do członków najbliższej rodziny. Związki krwi nie powinny stanowić głównego kryterium uprzywilejowania. To faktyczne relacje osobiste i decyzja testatora winny wskazywać na autentyczne więzi pomiędzy spadkodawcą i spadkobiercami.

Nietrafnym rozwiązaniem – wdrożonym przez angielskiego i irlandzkiego ustawodawcę – jest możliwość zastosowania obniżonej stawki podatkowej, w przypadku przekazania części dziedziczonego majątku na cele charytatywne. Powyższe rozwiązanie ma stanowić zachętę,

służącą zwiększeniu dochodów organizacji pożytku publicznego, realizujących istotne z punktu społecznego cele publiczne. Ulga na rzecz instytucji charytatywnych jest bez wątpienia pożądanym rozwiązaniem, jednak pozbawiona jest racjonalności ekonomicznej dla samych spadkobierców.

Inne, interesujące rozwiązanie – stosowane w Anglii oraz Irlandii – dotyczy dziedziczenia nieruchomości gospodarczych i rolnych, uprawniających do skorzystania z preferencji podatkowych, pod warunkiem użytkowania obiektów zgodnie z ich przeznaczeniem. To drugie kryterium może w praktyce okazać się problematyczne, wymagając od spadkobierców fachowej wiedzy oraz dużych nakładów czasowych. Bez wątpienia jednak jest ono przejawem liberalizmu fiskalnego, uprawniającego osoby całkowicie niespokrewnione do uniknięcia podatku – co w praktyce należy do żadności we wszystkich omawianych rozwiązaniach legislacyjnych.

Niewielkie różnice - w zakresie konstrukcji podatku spadkowego – dotyczą również przedmiotu i podmiotu opodatkowania. W oparciu o polskie przepisy podatkowe, opodatkowaniu podlega nabycie rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Polski. Podatkowi podlega również nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą, jeżeli w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim lub miał stałe miejsce pobytu lub siedziby na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. W większości analizowanych systemach prawnych, podatek spadkowy obejmuje wszelkie aktywa zmarłego przekazane spadkobiercy w wyniku śmierci spadkodawcy. Często uwzględniając składniki majątku ofiarowane beneficjentowi w okresie kilku lat poprzedzających zgon. W systemach prawnych analizowanych państw, najczęściej podmiotem opodatkowania jest każda osoba fizyczna nabywająca aktywa po zmarłym spadkodawcy posiadająca status rezydenta podatkowego lub też dziedzicząca po osobie mającej ten status w przeszłości – nierzadko, niezależnie od miejsca zlokalizowania tych aktywów. Obowiązek podatkowy powstaje również bez względu na miejsce rezydencji podmiotów. Przesłanką determinującą okoliczność dokonania płatności jest sam fakt znajdowania się nabywanych składników na terytorium kraju. W praktyce, osoby bez więzi życiowych lub zawodowych z danym państwem są zobowiązane do dokonania płatności.

## 5.9. Harmonizacja podatku spadkowego w Unii Europejskiej

Pomijając - na tym etapie badań - odpowiedź na pytanie dotyczące ekonomicznej i etycznej racjonalności obowiązywania podatku spadkowego, w tej części pracy nacisk zostanie położony na potencjalne perspektywy harmonizacji podatku spadkowego w Unii Europejskiej i związane z tym korzyści dla spadkobierców.

Unifikacja zasad determinujących opodatkowanie spadków możliwa jest wyłącznie po wcześniejszym wyeliminowaniu zjawiska podwójnego opodatkowania i tym samym wskazania wyłącznie jednego państwa uprawnionego do poboru należności fiskalnej. Określenie kraju upoważnionego do realizacji podatku spadkowego powinno odbywać się w oparciu o kryterium lokalizacji składników majątku, zarówno składników ruchomych, jak również nieruchomości. Osiągnięcie konsensusu w zakresie wskazania państwa-beneficjenta otwiera płaszczyznę do ujednoczenia podatku spadkowego na obszarze Unii Europejskiej –tj. organizacji zapewniającej każdemu obywatelowi prawo do swobodnego przemieszczania, nabywania nieruchomości i inwestowania poza granicami macierzystego kraju.

Obecnie systemy podatkowe krajów członkowskich różnią się od siebie, utrudniając wypracowanie jednolitego modelu. Celem harmonizacji podatkowej powinno być dążenie do wprowadzenia identycznej konstrukcji podatku, zarówno w zakresie obowiązujących stawek podatkowych, podmiotu i przedmiotu opodatkowania, jak również wspólnego katalogu zwolnień.

Harmonizacja podatkowa może przebiegać na różne sposoby. W zagranicznej literaturze przedmiotu określana jest jako proces dostosowywania systemów podatkowych różnych państw, zmierzający do osiągnięcia założonych celów politycznych, w tym do usunięcia rozbieżności prawnych na wspólnym rynku europejskim<sup>793</sup>.

W polskiej literaturze przedmiotu, harmonizacja przedstawiana jest jako koordynacja pomiędzy poszczególnymi państwami, prowadząca do wprowadzania identycznych rozwiązań legislacyjnych w zakresie rodzajów oraz stawek podatkowych<sup>794</sup>. Harmonizacja to także wzajemne przenikanie się, asymilacja, zbliżanie oraz wzajemne dostosowywanie systemów podatkowych<sup>795</sup>.

---

<sup>793</sup> G. Kopits, *Tax harmonization in the European community: policy issues and analysis*, International monetary fund, Washington 1992, s. 3

<sup>794</sup> J. Głuchowski, *Międzynarodowe stosunki finansowe*, Warszawa 1997, s. 217

<sup>795</sup> Por. A. Komar, *Rola harmonizacji podatków w kształtowaniu integracji gospodarczej*, Łódź 1992, s. 185



Harmonizacja prawa podatkowego określana jest również jako wzajemne naśladowanie ustawodawstw - ułatwiające realizację wspólnych celów ekonomicznych<sup>796</sup>. Według innej definicji, harmonizacja to ujednocnianie prawa poprzez wzajemne dostosowywanie i zespalanie poszczególnych elementów w jedną całość<sup>797</sup>. Profesor Leokadia Oręziak określa harmonizację podatkową jako „proces, w wyniku którego systemy podatkowe różnych krajów ulegają zbliżeniu”<sup>798</sup>.

Proces harmonizacji podatkowej w Unii Europejskiej dokonywany jest w oparciu o akt założycielski – Traktat w sprawie utworzenia Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej podpisanego w Rzymie 25 marca 1957 roku oraz Traktat o Unii Europejskiej podpisanego w Maastricht 1 listopada 1993 roku. Rozdział 3 Traktatu, art. 95 ust. 1 w zakresie zbliżania ustawodawstw stanowi: „Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych Państw Członkowskich, które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku”<sup>799</sup>.

Zgodnie z art. 93 Traktatu, zakres procesu harmonizacji podlega istotnym ograniczeniom. „Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała przepisy dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia, ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego w terminie przewidzianym w artykule 14”. Oznacza to, iż harmonizacja ustawodawstwa krajów członkowskich może dotyczyć wyłącznie podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich. Co więcej, harmonizacja ta może być realizowana tylko w zakresie niezbędnym do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego. Przepisy w ramach tej harmonizacji uchwała Rada Europejska jednomyślnie na wniosek Komisji Europejskiej i po konsultacji z Parlamentem Europejskim oraz Komitetem Ekonomiczno-Społecznym.

Niezależnie od powyższych ograniczeń, harmonizacja prawa podatkowego dokonywana jest w oparciu o Traktat o Unii Europejskiej, który jako umowa międzynarodowa obliguje państwa

---

<sup>796</sup> D. Skrok, Konkurencja podatkowa w Unii Europejskiej, Podatki w Unii Europejskiej, harmonizacja czy konkurencja podatkowa? Radom 2007 s. 355

<sup>797</sup> Z. Brodecki, Prawo europejskiej integracji, Warszawa 2000, s. 94

<sup>798</sup> L. Oręziak, Finanse Unii Europejskiej, Warszawa 2004, s. 211

<sup>799</sup> Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską

ratyfikujące do realizacji celów zawartych w przyjętym dokumencie. Postanowienia Traktatu obowiązują członków Unii w zakresie tych wytycznych, których realizacja ma charakter zadań podlegających bezpośredniemu wykonaniu<sup>800</sup>. Są to działania, których wprowadzenie w życie nie wymaga dodatkowego doprecyzowania w przepisach krajowych. Z tego powodu, przyjęcie Traktatu skutkuje automatycznym nadaniem praw i obowiązków obywatelom państw członkowskich<sup>801</sup>. Powyższe jest konsekwencją charakteru prawnego Traktatów Unii Europejskiej, które działają z pominięciem prawa wewnętrznego, przez co postanowienia prawa wewnętrznego stojące w sprzeczności z przepisami Traktatu tracą swoją moc.

Podstawowym źródłem prawa podatkowego Unii Europejskiej są dyrektywy wydawane wspólnie przez Parlament Europejski, Radę Europejską i Komisję Rady. Zgodnie z art. 189 Traktatu, powyższe instytucje uchwalają dyrektywy i rozporządzenia, podejmują decyzje, wydają zalecenia i opinie w celu realizacji swoich zadań wynikających z przepisów Traktatu. Na podstawie art. 189, dyrektywa wiąże każde Państwo Członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków<sup>802</sup>. Rozporządzenia mają zasięg ogólny. Wiążą w całości adresatów norm i są bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich. Zalecenia i opinie nie mają mocy wiążącej, w przeciwieństwie do decyzji, które w całości wiążą adresatów, do których są kierowane<sup>803</sup>.

Z powyższych aktów prawnych wynika konieczność harmonizacji wyłącznie w zakresie podatków pośrednich. Z prawnego punktu widzenia brak jest wprost legislacyjnego upoważnienia do dokonywania harmonizacji podatków bezpośrednich, w tym podatku spadkowego. Nie oznacza to jednak zakazu podejmowania inicjatyw w celu zunifikowania powyższego podatku. Skuteczna harmonizacja podatku spadkowego musiałaby wiązać się z realizacją prawnych warunków wynikających z Traktatu (w zakresie procedury postępowania i akceptacji poszczególnych państw członkowskich). Podstawą do takich działań jest art. 94 Traktatu. Zgodnie z powyższym artykułem, Rada stanowiąc jednomyślnie, na wniosek Komisji Europejskiej i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym, uchwała dyrektywy mające na celu zbliżenie przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych krajów członkowskich - mających bezpośredni wpływ na funkcjonowanie wspólnego rynku. Również art. 308 Traktatu

---

<sup>800</sup> L. Florek, *Prawo Wspólnot Europejskich w zakresie zatrudnienia i stosunków pracy*, Warszawa 1993, s. 5.

<sup>801</sup> G. Schnorr, *International Encyclopedia for Labour Law and Industrial Relations*, Denver 1990, s. 17

<sup>802</sup> Por. W. Zollner, *Arbeitsrecht*, Munchen 1983, s.113

<sup>803</sup> L. Florek, *Prawo Wspólnot Europejskich w zakresie zatrudnienia i stosunków pracy*, Warszawa 1993, s. 6

stwarza przesłanki do harmonizacji podatków spadkowych. Zgodnie z powyższym artykułem: „Jeżeli działanie Wspólnoty okaże się niezbędne do osiągnięcia, w ramach funkcjonowania wspólnego rynku, jednego z celów Wspólnoty, a niniejszy Traktat nie przewidział kompetencji do działania wymaganego w tym celu, Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim, podejmuje właściwe działania”.

Z przytoczonych artykułów wynika, iż proces harmonizacji podatkowej jest konsekwencją postanowień Traktatu oraz efektem postępującej integracji gospodarczej państw członkowskich. W literaturze przedmiotu, wskazuje się na zależność pomiędzy integracją a procesem harmonizacji przepisów podatkowych. Apoloniusz Kostecki uważa, iż wyłącznie zniesienie barier natury prawnej, umożliwi wolną konkurencję, swobodę przemieszczania się ludzi i kapitału pomiędzy państwami uczestniczącymi w procesie integracji<sup>804</sup>. Podobne stanowisko reprezentuje Katarzyna Czajkowska, argumentując: „harmonizacja potrzebna jest, gdy różnice w systemach podatkowych poszczególnych krajów powodują, że decyzje podejmowane przez jeden bądź kilka z nich niosą skutki także dla innych. Harmonizacja podatków to proces, w wyniku którego systemy podatkowe różnych krajów podlegają ujednoliceniu. Celem tego procesu jest doprowadzenie do takiego stanu, aby kwestie podatkowe nie wpływały na przepływ ludzi, usług oraz czynników produkcji między tymi krajami. Harmonizacja potrzebna jest wówczas, gdy różnice w systemach podatkowych poszczególnych krajów powodują, że decyzje podejmowane przez jeden bądź kilka z nich niosą skutki także dla innych. Chodzi więc o pogodzenie systemów podatkowych różnych krajów, a także o to, by ich funkcjonowanie było zgodne z celami unii gospodarczej”<sup>805</sup>.

Analizując obecny proces harmonizacji systemów podatkowych w Unii Europejskiej, Robert Wolański zwraca uwagę na trzy najważniejsze elementy:<sup>806</sup> harmonizacja podatków wiąże się nierozdzielnie z rolą rządu i jego funkcjami oraz kompetencjami gospodarczymi; harmonizacja podatków jest całkowicie związana z integracją polityczną i monetarną państw - dążącymi do jej wprowadzenia; harmonizacja podatkowa jest inicjowana przez państwa o ugruntowanych systemach podatkowych – funkcjonujących w sposób niezmienny od dziesięcioleci.

Ze względu rolę podatku spadkowego, kluczowe jest określenie stopnia harmonizacji powyższego podatku w prawodawstwie unijnym. Od wielu lat toczy się dyskusja na temat

---

<sup>804</sup> A. Kostecki, Przesłanki i metody harmonizacji prawa podatkowego z unijnym prawem podatkowym, Kraków 2000, s. 162

<sup>805</sup> K. Czajkowska, Harmonizacja podatków w Unii Europejskiej, <http://www.biznespartner.pl/content/view/182/38/>, 2006

<sup>806</sup> R. Wolański, System podatkowy w Polsce, Kraków 2004, s. 308

podwójnego opodatkowania spadków transgranicznych i konsekwencji wynikających z obowiązujących przepisów. Podatek spadkowy - ze względu na brak bezpośredniego wpływu na ustanowienie lub funkcjonowanie wspólnego rynku (art. 95 Traktatu) nie podlega obecnie procesowi harmonizacji. Kształt oraz wysokość tej daniny należy wyłącznie do kompetencji władz krajowych. Powyższa sytuacja wynika z tzw. zasady subsydiarności – zawartej w Traktacie w sprawie utworzenia Europejskiej Wspólnoty Gospodarczej - wywodzącej się z nauki społecznej kościoła katolickiego, a dokładniej encykliki Piusa XI *Quadragesimo anno*. Zasada subsydiarności zakłada, „że zadania powinny być realizowane na jak najniższym poziomie decyzyjnym. Wspólnota powinna wkraczać w te dziedziny, w których państwa nie są w stanie samodzielnie sobie poradzić lub gdy organy wspólnotowe są w stanie w bardziej efektywny sposób zrealizować zaprojektowane zadania. Gwarantuje ona państwom samodzielność, stanowiąc zarazem linię demarkacyjną ingerencji organów ponadnarodowych w politykę państw członkowskich”<sup>807</sup>. Ze względu na obowiązywanie zasady subsydiarności, państwa członkowskie dysponują pełną niezależnością w zakresie ustalania wysokości stóp podatkowych w podatku spadkowym.

Dążenie do ujednoczenia przepisów podatkowych oraz wprowadzenia jednakowej podstawy opodatkowania powinno być jednym z celów Komisji Europejskiej zmierzającej do zapewnienia obywatelom unijnym możliwości pełnego korzystania z przysługujących im praw. Unia Europejska powinna rozpocząć prace nad projektem mającym na celu ustandaryzowanie rozwiązań legislacyjnych. Za podstawę nowego aktu prawnego mogą posłużyć rozwiązania funkcjonujące w angielskim ustawodawstwie, gdzie małżonek podlega całkowitemu zwolnieniu z obowiązku podatkowego, a pozostali spadkobiercy opodatkowani są identyczną stawką podatkową niezależnie od stopnia pokrewieństwa.

## **5.9. Podsumowanie i wnioski**

Podsumowując należy podkreślić, iż podatek od spadków jest bardzo mało efektywny fiskalnie, a przy tym często wskazywany jako niesprawiedliwy społecznie. Jest daniną budzącą kontrowersje moralne, a jego rola fiskalna na poziom dochodów budżetowych jednostek samorządu terytorialnego jest ograniczona. Skala uzyskiwanych wpływów z tego podatku odgrywa marginalne znaczenie, dlatego warto zastanawiać się nad sensem jego dalszego obowiązywania.

---

<sup>807</sup> S. Konopacki, *Polska pięć lat w Unii Europejskiej*, Łódź 2009, s. 25

Podatek od spadków i darowizn - teoretycznie - nie obejmuje osób mających bliskie związki rodzinne ze zbywcą rzeczy i praw majątkowych. Powyższe stwierdzenie jest prawdziwe, jeśli podatnik (nabywca) dokona zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Ustawowy termin na dokonanie zgłoszenia jest terminem nieprzekraczalnym i nieprzywracalnym, dlatego brak zgłoszenia w powyższym terminie pozbawia prawa do zwolnienia członków najbliższej rodziny. Dodatkowo, ustawa nie przewiduje zastosowania zwolnień dla osób bliskich darczyńcy/spadkodawcy, którzy jednak nie pozostają z nim w formalnym związku lub nie są z nim powiązani formalnymi więziami. Z tego powodu osoby bardzo bliskie emocjonalnie nie mogą liczyć na żadne preferencje podatkowe, dostępne dla osób spokrewnionych, niezależnie od ich stosunku i zainteresowania osobą spadkodawcy.

Bardzo niska efektywność podatku i tym samym niewielki poziom generowanych dla gmin dochodów z jednocześnie istotnymi moralnymi i materialnymi konsekwencjami dla spadkodawców, dostarcza wymownych argumentów za likwidacją powyższej daniny z polskiego systemu prawnego. Zniesienie podatku spadkowego wyeliminowałoby wszelkie bariery administracyjne, zwiększając swobodę testowania spadkodawcy. Szczególną przesłanką przemawiającą za rezygnacją z podatku spadkowego jest problem wielokrotnego opodatkowania spadków transgranicznych, zjawiska coraz częstsze w polskich realiach społeczno-ekonomicznych. Podwójne lub potrójne opodatkowanie jest sytuacją naganną, która nie powinna mieć miejsca w cywilizowanym kraju. Wielokrotne opodatkowanie transgranicznych spadków nie znajduje żadnego obiektywnego uzasadnienia. Przytaczany argument, iż na podstawie art. 7 USiD podatnik może potraktować podatek zagraniczny jako jeden z ciężarów obciążających spadek i tym samym odliczyć jego wysokość od podstawy opodatkowania nie spowoduje jednak całkowitego zlikwidowania podwójnego opodatkowania, ale jedynie ograniczy jego wysokość. Ewentualny brak możliwości odliczenia podatku opłaconego za granicą doprowadziłoby do kuriozalnej sytuacji, gdy wartość podatku przekracza wartość spadku.

## Rozdział 6

### Ekonomiczne oraz etyczne konsekwencje podatku od spadków

#### 6.1. Wprowadzenie

Śmierć człowieka rozpoczyna proces przeniesienia własności. Majątek należący uprzednio do spadkodawcy – w wyniku dziedziczenia - zostaje przekazany spadkobiercy. W zależności od prawnych uwarunkowań obowiązujących w konkretnym kraju, transfer majątku może wywołać konieczność opłacenia podatku od spadku - stanowiącego formę daniny z tytułu wzbogacenia się przez następcę prawnego. Obowiązek uregulowania powyższej należności często odbierany jest jako wyjątkowo niesprawiedliwa i nieuzasadniona czynność, gdyż przedmiot podatku stanowi majątek wielokrotnie opodatkowany już w przeszłości.

Celem tego rozdziału jest udzielenie odpowiedzi na pytanie czy państwa stosujące tą formę opodatkowania uzyskują z niniejszej daniny dochody, których wartość uzasadniałaby jej obowiązywanie. Czy budżet państwa potrzebuje tych środków, gdyż stanowią istotne źródło dochodów służących sfinansowaniu kluczowych obszarów dla kraju i społeczeństwa. Czy może jednak podatek od spadku generuje marginalny procent wpływów, nie odgrywając praktycznego znaczenia dla państwa, komplikując jedynie sytuację finansową spadkobiercy.

Uzyskanie dochodów budżetowych – niezależnie od ich skali - często wiąże się z powinnością po stronie spadkobierców uregulowania wymaganej kwoty podatku. Zamiarem tej części pracy będzie zweryfikowanie aktualnej kondycji finansowej polskich gospodarstw domowych w kontekście uciążliwości tego podatku. Zostanie to osiągnięte poprzez zbadanie wysokości dochodów, warunków, jakości i standardu życia polskich rodzin. Aktualna sytuacja materialna polskich gospodarstw udzieli zatem odpowiedzi na temat uciążliwości powyższej daniny w relacji do posiadanych środków.

W dalszej części rozdziału zostaną przedstawione uniwersalne zasady podatkowe. Ocenie poddam stopień zgodności podatku spadkowego z kanonami określającymi racjonalne i prawidłowe konstrukcje fiskalne. W szczególności, analizie poddam zakres podatku pod kątem realizacji zasady sprawiedliwości, taniości i ochrony źródeł podatkowych. Na tej podstawie, zostaną omówione zalety oraz wady tego podatku. Przedstawione plusy i minusy funkcjonującego

podatku pozwolą udzielić odpowiedzi na pytanie o racjonalności i sprawiedliwości powyższej daniny.

## **6.2. Podatek od spadków jako źródło dochodów sfinansowania działalności państwa i obciążeń finansowych rodzin**

### **6.2.1 Podatek od spadków na tle dochodów budżetowych państw o największych skupiskach Polonii**

Współcześnie każde państwo chcące wykonywać swoje funkcje, zobowiązane jest do zgromadzenia dochodów umożliwiających realizację wyznaczonych zadań. Uzyskanie środków finansowych odbywa się głównie przez podatki, odgrywające kluczową rolę wśród źródeł wpływów budżetowych.

Podatki stanowią główne źródło dochodów budżetowych państwa. Ich struktura oraz wysokość są kluczowymi elementami polityki fiskalnej. W poszczególnych państwach stanowią od 90 do 95% wpływów budżetowych, decydując o kierunkach i skali możliwości finansowych państwa. Podatki różnią się jednak od siebie zakresem i fiskalną efektywnością. Część podatków zapewnia wysokie wpływy budżetowe, gdy inne stanowią marginalne źródło dochodów.

Jedną z danin fiskalnych o charakterze majątkowym jest podatek od spadków. Funkcjonuje on w większości państw o największych skupiskach Polonii. Jest należnością obowiązującą w Niemczech, Francji, Anglii, Irlandii, Stanach Zjednoczonych oraz Polsce. Nie występuje natomiast w Kanadzie oraz Australii.

Podatek od spadków stanowi iloczyn podstawy opodatkowania i stawki podatkowej – obliczanej w oparciu o przepisy ustawy i przynależności spadkobiercy do określonej grupy podatkowej. Informacje na temat potencjalnej wartości podstawy opodatkowania w Niemczech dostarczają dane T. Bönke i H. Lüthen, gdzie roczna wartość majątku nabywanego w formie spadków szacowana jest na kwotę od 200 do 300 miliardów euro. Połowę tej sumy stanowią spadki nieprzekraczające 50.000 euro. Dziedziczenie majątków o wartości powyżej pół miliona euro stanowi z kolei 1.5% przypadków<sup>808</sup>. Wysokie sumy przekazywanych majątków są konsekwencją

---

<sup>808</sup> S. Bach, A. Thiemann, Inheritance tax revenue low despite surge in inheritance, Berlin 2016, s. 41

zamożności niemieckiego społeczeństwa. Obecni emeryci rozpoczęli swoją karierę zawodową w latach ekonomicznego boomu. Funkcjonując w środowisku niskiego bezrobocia, wysokiej koniunktury i bujnie rozwijającej się gospodarki<sup>809</sup>. Ogólna wartość majątku posiadanego przez mieszkańców Niemiec szacowana jest na kwotę 8600 miliardów euro. Około 63% tej kwoty skupiona jest w rękach 10% mieszkańców. Ponad jedna trzecia dóbr należy do osób powyżej 65 roku życia. Oznacza to perspektywę znaczących transferów majątku następujących w okresie najbliższych lat<sup>810</sup>.

Dla zobrazowania powyższych danych, na podstawie szacunków Deutsche Bundesbank, do końca 2020 roku, wartość dochodów z tytułu podatku od spadków wyniesie 5 miliardów euro rocznie<sup>811</sup>. W tym samym czasie, każdego roku orientacyjna ilość postępowań spadkowych szacowana jest na 200.000 spraw<sup>812</sup>. Powyższe statystyki należy jednak uznać za bardzo konserwatywne i zachowawcze. Faktyczna wartość spadków powinna kształtować się na poziomie zdecydowanie wyższym. Takie wnioski nasuwają się po analizie danych statystycznych Destatis Statistisches Bundesamt. Niemieckie biuro statystyczne publikuje corocznie dane na temat wpływów z tytułu podatku od spadków. Raport za 2015 rok wskazuje, iż wpływy z podatku spadkowego osiągnęły u naszego zachodniego sąsiada wartość 6 miliardów i 300 milionów euro. Był to wynik o 15.4% lepszy od zeszłorocznego<sup>813</sup>. Dodatkowo, dane liczbowe za okres 2010-2016 potwierdzają stały trend zwykły, przedstawiając niemal 300% wzrost wpływów podatkowych na przestrzeni sześciu lat<sup>814</sup>.

Wartość dziedziczonego w Niemczech majątku wskazuje jednak duże dysproporcje pod względem beneficjentów spadków. Około 50% z nich nie przekracza wartości 50.000 euro. Tylko 1.5% przekracza 500.000 euro i zaledwie 0,08% wartość 5.000.000 euro<sup>815</sup>. Nierówności w

---

<sup>809</sup> Por. T. Bönke, H. Lüthen, *Lebenseinkommen von Arbeitnehmern in Deutschland: Ungleichheit verdoppelt sich zwischen den Geburtsjahrgängen 1935 und 1972*, Berlin 2014, s. 12

Por. R. Braun, U. Pfeiffer, and L. Thomschke, *Erben in Deutschland. Volumen, Verteilung und Verwendung in Deutschland bis 2020*, Berlin 2015, s.24

Por. G. Zucman, *Wealth and Inheritance in the Long Run*, Amsterdam 2015, s. 1339

<sup>810</sup> S. Bach, A. Thiemann, *Inheritance...*op.cit., s. 42

<sup>811</sup> *Ibidem*, s. 44

<sup>812</sup> Federal Statistical Office, *inheritance and gift tax statistics*

<https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/SocietyState/PublicFinanceTaxes/Taxes/InheritanceTaxGiftTax/InheritanceTaxGiftTax.html>

<sup>813</sup> [https://www.destatis.de/EN/PressServices/Press/pr/2016/08/PE16\\_276\\_736.html](https://www.destatis.de/EN/PressServices/Press/pr/2016/08/PE16_276_736.html)

<sup>814</sup> Obliczenia własne na podstawie Destatis Statistisches Bundesamt

<https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/SocietyState/PublicFinanceTaxes/Taxes/InheritanceTaxGiftTax/InheritanceTaxGiftTax.html>

<sup>815</sup> S. Bach, A. Thiemann, *Inheritance...*op.cit., s. 46



zakresie wielkości dziedziczonych majątków są bardzo widoczne, wskazując na koncentracje dużej wartości spadków wśród ograniczonej grupy spadkobierców.

Pod względem udziału - podatku od spadków - wśród źródeł dochodów budżetowych Niemiec, wartość 6 miliardów za rok 2015 stanowi zaledwie 0,44% dochodów państwa niemieckiego<sup>816</sup>. Oznacza to marginalne znaczenie tego podatku wśród źródeł budżetowych. Szczególnie, iż sytuacja finansowa państwa niemieckiego charakteryzuje się bardzo dobrą kondycją finansową wynikającą z nadwyżki budżetowej w wysokości 25 miliardów euro za rok 2016.

Interesujący jest również brak korelacji pomiędzy wielkością wpływów budżetowych a wartością dochodów uzyskiwanych z tytułu podatku od spadków. W ciągu ostatnich sześciu lat nastąpił niemal 300% wzrost dochodów fiskalnych z podatku spadkowego, a pomimo tego trendu, udział procentowy tej daniny w całości wpływów budżetowych państwa ulega zmniejszeniu. Dla porównania, obecny udział w wysokości 0,44% jest mniejszy od wskaźnika z 2008 roku, kiedy ten indeks kształtował się na poziomie 0,48%<sup>817</sup>. Oznacza to poprawę koniunktury gospodarczej Niemiec i wysokie wpływy budżetowe z tytułu pozostałych podatków, w tym szczególnie podatku VAT.

Powyższe dane ekonomiczne połączone z faktem, iż około 2% mieszkańców Niemiec stanowią Polacy, wskazuje na prawdopodobieństwo wielomilionowego strumienia spadków dziedziczonych przez polskich obywateli w perspektywie najbliższych lat.

Francja jest kolejnym państwem zamieszkiwanym przez liczną polską społeczność. Gospodarka tego kraju należy do największych na świecie, zajmując piąte miejsce w rankingu Międzynarodowego Funduszu Walutowego za rok 2016 rok<sup>818</sup>. Pod względem wskaźnika produktu krajowego brutto przypadającego na jednego mieszkańca, kraj nad Sekwaną zajmuje dwudzieste piąte miejsce na świecie, ustępując w Europie trzynastu państwom. W obrębie Unii Europejskiej, PKB przeciętnego Francuza jest o 26% większy od średniej unijnej i 64% większy od produktu krajowego brutto przypadającego na mieszkańca Polski<sup>819</sup>.

Wysoka pozycja Francji w rankingach ekonomicznych jest efektem wieloletniego stabilnego rozwoju połączonego z dobrą koniunkturą gospodarczą. Ubiegłe lata wskazują jednak na spowolniony wzrost gospodarczy, wysokie bezrobocie i wzrastający dług publiczny. W ostatnich

---

<sup>816</sup> Obliczenia własne na podstawie danych statystycznych  
<https://www.destatis.de/EN/FactsFigures/SocietyState/PublicFinanceTaxes/Taxes/InheritanceTaxGiftTax/InheritanceTaxGiftTax.html>

<sup>817</sup> Copenhagen economics, Survey of the domestic rules on taxes levied upon death, Copenhagen 2011, s. 15

<sup>818</sup> [Http://www.imf.org/external/country/FRA/index.htm](http://www.imf.org/external/country/FRA/index.htm)

<sup>819</sup> Trading economics: <https://pl.tradingeconomics.com/country-list/gdp-per-capita>

pięciu latach, wzrost gospodarczy kraju jest bliski zera. Francja nie zwiększa poziomu PKB na mieszkańca. Jest to konsekwencja wysokich podatków obciążających gospodarkę w celu pokrycia znaczących wydatków socjalnych.

Niezależnie od negatywnych czynników ekonomicznych - mających wpływ na produkt krajowy brutto, - gospodarka francuska przez dziesięciolecia ciągłego rozwoju zgromadziła olbrzymie zasoby dóbr decydujących o bogactwie narodu. Opracowany przez Credit Suisse - szwajcarski instytut naukowy - raport na temat zamożności poszczególnych społeczeństw, plasuje przeciętnego mieszkańca Francji na szóstym miejscu na świecie pod względem wartości posiadanego majątku. Przed Francją są tylko: Szwajcaria, Australia, Stany Zjednoczone, Norwegia i Wielka Brytania. Przeciętny Francuz posiada majątek o wartości 224.000 euro, czyli więcej niż przeciętny Niemiec, którego majątek wyceniany jest na 155.914 euro<sup>820</sup>.

W oparciu o wskaźnik śmiertelności – kształtujący się we Francji na poziomie 9.3 osoby na 1000 mieszkańców rocznie<sup>821</sup> - szacunkowa wartość wszystkich spadków rocznie wynosi 139 miliardów euro<sup>822</sup>. Powyższe wyliczenia należy jednak traktować jako niepełne. Faktyczna wartość będzie niewątpliwie większa, gdyż obliczenia nie uwzględniają dziedziczenia majątków należących do obywateli Francji mieszkających na stałe poza granicami kraju<sup>823</sup>.

Francję zamieszkuje milion obywateli Polski. Oznacza to, iż szacunkowa wartość dziedziczonego majątku wynosi 2 miliardy euro rocznie<sup>824</sup>. Jest to hipotetyczna wartość podlegająca podwójnemu opodatkowaniu, w sytuacji gdy spadkobiercami będą polscy obywatele.

Pod względem dochodów budżetowych, w okresie 2006-2016 wpływy z tytułu poboru podatku od spadku wynoszą średnio 2.63% dochodów państwa<sup>825</sup>. Pomiędzy poszczególnymi latami brak jest znaczących różnic. W przeciwieństwie do Niemiec, w których zauważalna była stała tendencja wzrostowa, we Francji brak jest wyraźnego trendu zwykłego. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest niewątpliwie stagnacja gospodarki i brak wzrostu PKB. Społeczeństwo francuskie jest

---

<sup>820</sup> Credit Suisse, Global Wealth Report 2016, Zurich 2016, s. 27 i 50

<sup>821</sup> Index mundi, [http://www.indexmundi.com/france/death\\_rate.html](http://www.indexmundi.com/france/death_rate.html)

<sup>822</sup> Wyliczenia własne na podstawie wskaźnika śmiertelności (9.3), ilości mieszkańców Francji (66.9 miliona) oraz średniej wartości majątku przypadającego na statystycznego Francuza (224.000 euro).  
Stanowi to wartość  $139.366.080000 = 66.900.000/1000 \times 9.3 \times 224.000$

<sup>823</sup> Ze względu na ograniczenia dotyczące wartości majątków posiadanych przez obywateli Francji zamieszkałych na stałe w różnych rejonach świata, przygotowanie bardziej dokładnych wyliczeń jest utrudnione.

<sup>824</sup> Wyliczenia własne na podstawie wskaźnika śmiertelności (9.3), ilości obywateli Polski (1 milion) oraz średniej wartości majątku przypadającego na statystycznego Francuza (224.000 euro).  
Stanowi to wartość  $2.083.200000 = 1.000.000/1000 \times 9.3 \times 224.000$

<sup>825</sup> Obliczenia na podstawie danych za okres 2006-2016.

Źródło: Insee Institut national de la statistique et des études économiques  
<https://www.insee.fr/en/statistiques/2839330?sommaire=2839395#consulter>

zamożne, ale w ostatnim dziesięcioleciu zauważalny jest zastój, uniemożliwiający dalsze pomnażanie zgromadzonego kapitału<sup>826</sup>.

We Francji dochody z tytułu podatku spadkowego są większe niż w Niemczech. Uzasadnieniem takiego stanu rzeczy jest słabość francuskiej gospodarki, spadająca wielkość konsumpcji i postępująca redukcja dochodów z tytułu podatku VAT i CIT. Jak wskazuje Institut national de la statistique et des études économiques: podatek od spadków jest daniną o charakterze nieregularnym, niezależną od wahań koniunkturalnych, którego wartość skorelowana jest z cenami dóbr dziedziczonych i transferowanych w danym roku kalendarzowym. Wśród źródeł przychodów – podatek od spadków, - stanowi we Francji drugą, najmniej dochodową kategorię wpływów. Mniejsze zyski generuje tylko podatek od nieruchomości<sup>827</sup>.

Podatek od spadków obowiązuje również w Anglii – będącym kolejnym państwem o dużym natężeniu Polonii. W 2016 roku, dochody z tytułu powyższej daniny wyniosły 4.9 miliarda funtów, co oznaczało 4% przyrost względem roku poprzedniego. Jednocześnie indeks za 2016 rok wskazywał 22% wzrost w stosunku do roku 2014<sup>828</sup>. Powodem ponadprzeciętnego skoku dochodów – na przestrzeni zaledwie dwóch lat – był bezprecedensowy wzrost ilości zgonów, nieodnotowany nigdy wcześniej. Dla zobrazowania wyjątkowego charakteru tego zdarzenia mogą posłużyć dane liczbowe. Średnia ilość przypadków śmiertelnych w Anglii wynosi około 190.000 rocznie. W 2016 nastąpił 27% wzrost, oznaczający 228.603 zanotowanych zgonów<sup>829</sup>.

Uzasadnieniem stałego trendu wzrostowego - w uzyskiwaniu coraz większych dochodów z podatku od spadku - są także rosnące ceny nieruchomości. Wartość gruntów i domów determinuje wysokość podstawy opodatkowania, wzrastającej wraz ze podwyżką cen działek i spadającej w

---

<sup>826</sup> Udział procentowy podatku od spadku od całości dochodów budżetowych państwa w poszczególnych latach:

2006: 2.4%  
2007: 2.4%  
2008: 2.1%  
2009: 2.0%  
2010: 2.0%  
2011: 2.5%  
2012: 2.3%  
2013: 2.4%  
2014: 2.4%  
2015: 2.7%  
2016: 2.7%

<sup>827</sup> <https://www.insee.fr/en/statistiques/2839330?sommaire=2839395#consulter>

<sup>828</sup> HM Revenue & Customs, Inheritance tax statistics 2014-2015, London 2017, s. 4

<sup>829</sup> Excess Winter Mortality in England and Wales : 2014/15 (Provisional) and 2013/14 (Final)  
<https://www.ons.gov.uk/peoplepopulationandcommunity/birthsdeathsandmarriages/deaths/bulletins/excesswintermortalityinenglandandwales/201415provisionaland201314final>

odwrotnych okolicznościach. Jak bardzo wartość dochodów budżetowych skorelowana jest z rynkiem nieruchomości, wskazują lata 2007-2008. Rozprzestrzeniający się wówczas ogólnoswiatowy kryzys finansowy i idący za tym spadek koniunktury gospodarczej spowodował redukcję cen nieruchomości z jednoczesnym spadkiem wpływów podatkowych o 56% na przestrzeni dwóch lat. Poprawa wskaźników ekonomicznych i powrót hossy na rynkach międzynarodowych spowodował automatycznie stopniowy progres z jednoczesnym wzrostem dochodów z tytułu podatku od spadków na poziomie 11% rocznie<sup>830</sup>.

Przeciętna wartość spadku w Anglii różni się w zależności od płci spadkodawcy. Wartość majątku należącego do mężczyzn jest wyższa, gdyż wynosi średnio 306.000 funtów. Dla porównania, wartość dobytku statystycznej kobiety kształtuje się na poziomie 274.000 funtów, będąc o 11% mniejszą<sup>831</sup>.

Obliczając procentowy udział podatku od spadku w całości dochodów budżetowych państwa zauważalna jest charakterystyczna reguła wskazująca na marginalne znaczenie tej daniny. Udział procentowy podatku od spadku wynosił w 2016 roku jedyne 0.68% ogółu wpływów<sup>832</sup>.

Irlandia jest kolejnym krajem zamieszkiwanym przez znaczną grupę emigrantów z Polski. Bezprecedensowy boom gospodarczy w połączeniu z otwartym rynkiem pracy i znajomością języka angielskiego zachęcił wielu Polaków do podjęcia pracy na tej „zielonej” wyspie. Poziom dochodów budżetowych Irlandii jest zasadniczo odmienny od angielskiego sąsiada. Różnica w ilości mieszkańców odzwierciedla poziom rocznego budżetu. Przychody na poziomie 47 miliardów euro są najmniejsze spośród wszystkich państw zamieszkiwanych przez polską społeczność<sup>833</sup>. Irlandia jest krajem relatywnie małym, jednak o poziomie dochodów na jednego mieszkańca będącego jednym z największych na kontynencie. Na świecie tylko sześć krajów ma wyższy wskaźnik PKB na mieszkańca<sup>834</sup>. Dla porównania, Polska znajduje się na czterdziestym dziewiątym miejscu tego rankingu. Poziom dochodów budżetowych Polski – w przeliczeniu na europejską walutę - wynosi 74 miliardy euro<sup>835</sup>. Różnica w ilości ludności pomiędzy obydwojma państwami jest ośmiokrotna na korzyść Polski. Ilość mieszkańców w relacji do poziomu dochodów

---

<sup>830</sup> HM Revenue & Customs, *Inheritance...op.cit.*, s. 6

<sup>831</sup> *Ibidem*, s. 12

<sup>832</sup> Obliczenia własne na podstawie wielkości wpływów budżetowych (716 miliardów funtów) i wysokości zgromadzonych dochodów z tytułu podatku od spadków (4,9 miliarda funtów)

<sup>833</sup> Revenue headline results 2016

<sup>834</sup> Trading economics: <https://pl.tradingeconomics.com/country-list/gdp-per-capita>

<sup>835</sup> Wykonanie budżetu państwa za rok 2016 w oparciu o dane ministerstwa finansów RP

Źródło: [http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset\\_publisher/6Wwm/content/wstepne-szacunkowe-wykonanie-budzetu-panstwa-w-2016-r/pop\\_up?\\_101\\_INSTANCE\\_6Wwm\\_viewMode=print](http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/komunikaty/-/asset_publisher/6Wwm/content/wstepne-szacunkowe-wykonanie-budzetu-panstwa-w-2016-r/pop_up?_101_INSTANCE_6Wwm_viewMode=print)

budżetowych świadczy o istotnych dysproporcjach ekonomicznych pomiędzy dwoma krajami. Irlandia będąca państwem o znacznie mniejszej populacji osiąga porównywalny poziom wpływów budżetowych do Polski. Wskazuje to na doskonałą kondycję gospodarczą i relatywnie wysoką zamożność irlandzkiego społeczeństwa.

W oparciu o badania Credit Suisse, średnia wartość majątku statystycznego Irlandczyka szacowana jest na kwotę 175.513 euro. Lokuje to Irlandczyków w gronie najzamożniejszych Europejczyków. Jedynie osiem państw posiada majątek wyższy na mieszkańca od Irlandii. Są to: Szwajcaria (472.146€), Australia (315.630€), Stany Zjednoczone (309.224€), Norwegia (281.504€), Wielka Brytania (280.642€), Francja (224.573€), Dania (220.431€) i Kanada (217.490€)<sup>836</sup>.

Pod względem procentu jaki generują wpływy z podatku od spadków w relacji do całości osiągniętych dochodów państwa, system podatkowy Irlandii nie odbiega znacząco od europejskiej normy. Podatek spadkowy stanowił bowiem: 0,87% w 2016 roku i 0,88% w roku 2015. Suma zgromadzonych należności fiskalnych wzrasta systematycznie każdego roku jednak nie przekraczając 1% względem całości dochodów budżetowych państwa<sup>837</sup>.

Stany Zjednoczone są kolejnym państwem zamieszkałym przez liczną grupę Polonii. Gospodarka tego kraju należy do najbardziej rozwiniętych, a zasobność amerykańskiego społeczeństwa uznawana jest za największą na świecie. W badaniach Credit Suisse, wartość majątku w przeliczeniu na jednego mieszkańca wynosi 344.692\$, zapewniając trzecie miejsce w rankingu najzamożniejszych narodów. Dobrobyt Amerykanów wzrasta konsekwentnie na przestrzeni lat. W okresie 2000-2016, średnia wartość majątku statystycznego obywatela powiększyła się o 71%, z poziomu 200.000\$ do obecnej wartości 344.692\$. Zamożność, społeczeństwa amerykańskiego byłaby niewątpliwie większa, gdyby nie konsekwencje kryzysu finansowego z 2006 roku i 19% spadek posiadanych aktywów.

W przeciwieństwie do Europejczyków, zasadniczą część składników majątku Amerykanów stanowią instrumenty finansowe, wynoszące 72% posiadanych walorów. W praktyce, oznacza to, iż z całości majątku - 230.000\$ stanowią aktywa finansowe (papiery wartościowe, instrumenty

---

<sup>836</sup> Credit Suisse, Global...op.cit, s. 27 i 50

<sup>837</sup> 2011: 240 milionów euro

2012: 280 milionów euro

2013: 277 milionów euro

2014: 353 milionów euro

2015: 398 milionów euro

2016: 411 milionów euro

Źródło: Breakdown of Capital Acquisitions Tax Returns, Dublin 2017

rynku pieniężnego, jednostki uczestnictwa w funduszach inwestycyjnych), a pozostałe 110.000\$ uwzględnia nieruchomości i inne materialne składniki majątku<sup>838</sup>.

Istotnym podkreślenia faktem jest jednak nierównomierne rozłożenie dobrobytu wśród amerykańskiego społeczeństwa. Przeważająca część osób dorosłych dysponuje majątkiem przekraczającym wartość 100.000\$. Istnieje jednak duży odsetek biedy i ubóstwa. Ze względu na duże rozwarstwienie ekonomiczne społeczeństwa, bardziej miarodajne wydaje się przedstawienie kondycji materialnej mieszkańców w oparciu o medianę – stanowiącą wartość wypośrodkowaną, precyzyjniej odzwierciedlającą kondycję finansową przeciętnego Amerykanina. Taka metoda prezentacji jest bardziej logiczna ze względu na strukturę amerykańskiego narodu, z którego pochodzi największa ilość milionerów. Aż 41% najbogatszych ludzi na świecie ma obywatelstwo Stanów Zjednoczonych. W ilościach bezwzględnych oznacza to 13.5 miliona osób dysponujących majątkiem powyżej miliona dolarów<sup>839</sup>. Biorąc pod uwagę ilość mieszkańców, stanowi to 4% amerykańskiej populacji<sup>840</sup>. Z tego też powodu, zastępując średnią arytmetyczną wskaźnikiem mediany, wartość aktywów przeciętnego Amerykanina obniża się z poziomu 344.692\$ do wartości 44.977\$. Oznacza to ośmiokrotny spadek.

Niezależnie od sposobu prezentowania danych liczbowych, zamożność amerykańskiego społeczeństwa należy do największych na świecie. Rozwarstwienie ekonomiczne obywateli zainicjowało jednak zmiany w ustawodawstwie, poprzez stopniowe zwiększanie kwoty wolnej od podatku, tak aby opodatkowaniem objąć wyłącznie te majątki - przekazywane w wyniku dziedziczenia, - których wartość znajdowała w opinii kongresu uzasadnienie. Uchwalona w 2001 roku ustawa Economic growth and tax relief reconciliation act wprowadziła kwotę wolną od podatku, corocznie zwiększaną do ostatecznego poziomu \$3.5 miliona w 2009 roku<sup>841</sup>.

Wprowadzenie kwoty wolnej od podatku wypłynęło na poziom dochodów budżetowych. W wartościach nominalnych - na przestrzeni szesnastu lat - nastąpił spadek z 23 miliardów 700 milionów dolarów w 2001 roku do 19 miliardów 300 milionów w 2016 roku<sup>842</sup>. W praktyce, obowiązujące przepisy znacząco zredukowały również krąg osób podlegających opodatkowaniu.

---

<sup>838</sup> Credit Suisse, Global...op.cit, s. 49

<sup>839</sup> Ibidem

<sup>840</sup> Obliczenia własne na podstawie United States Census Bureau dotyczące ilości mieszkańców Stanów Zjednoczonych (325.738.655 osób). <https://www.census.gov/popclock/>

<sup>841</sup> Public law 107-16-June 7, 2001, Economic growth and tax relief reconciliation act of 2001

<sup>842</sup> Źródło: Internal Revenue Service, Statistics of income (SOI)

Spśród 2 milionów 700 tysięcy osób umierających rocznie, opodatkowany jest tylko co 487 przypadek<sup>843</sup>.

Pod względem geograficznym, najwięcej podatku od spadku odprowadzają mieszkańcy pięciu stanów: Kalifornii (2 miliardy 100 milionów dolarów rocznie), Florydy (1 miliard 300 milionów), Nowego Jorku (1 miliard 100 milionów) Teksasu (700 milionów) oraz Illinois (500 milionów)<sup>844</sup>. Powyższy ranking jest niemal lustrzanym odbiciem zamożności poszczególnych stanów. Położona na zachodnim wybrzeżu Kalifornia jest najludniejszym i najbogatszym stanem USA. W dalszej kolejności są to: Teksas, Nowy Jork, Floryda i Illinois.

Z perspektywy europejskiej, uzyskiwane w Stanach Zjednoczonych dochody z tytułu podatku od spadku mogą przyprawić o zawrót głowy. Jednak dogłębna analiza wskazuje, iż kwota \$19 miliardów stanowi zaledwie 0.000645% udziału w całym budżecie kraju, który w roku 2016 wynosił \$2.9 biliona. Wprowadzenie kwoty wolnej od podatku w żaden sposób nie wpłynęło zatem na sytuację finansów publicznych Ameryki. Procent dochodów osiągniętych w USA z tytułu tej należności jest bowiem najmniejszy wśród wszystkich analizowanych dotychczas państw.

Kanada oraz Australia są kolejnymi państwami z liczną polską mniejszością. Oba kraje charakteryzują się wysokim rozwojem gospodarczym i stabilną sytuacją finansową. Zamożność statystycznego Kanadyjczyka wynosi \$270.000, będąc o 22% niższa od obywatela Stanów Zjednoczonych. Przewaga Kanady przejawia się jednak mniejszymi dysproporcjami ekonomicznymi w społeczeństwie, niż ma to miejsce u południowego sąsiada. Podział majątku przebiega w sposób bardziej zrównoważony. Mediana wynosi \$96.700, w porównaniu do \$45.000 w Stanach Zjednoczonych. Mniejsze rozwarstwienie wynika z niskiego procentu osób ubogich (posiadających poniżej \$10.000) i stosunkowo dużej ilości osób bogatych. W Kanadzie żyje 1.1 miliona milionerów, których majątek stanowi 1% światowego bogactwa<sup>845</sup>.

Australia jest z kolei drugim pod względem zamożności krajem świata. W aspekcie finansowym, wyprzedza ją tylko Szwajcaria. Zasobność statystycznego Australijczyka to \$375.600. Przeważającą część tego majątku stanowią pozafinansowe aktywa o średniej wartości \$286.900 na mieszkańca. Dobra trwale reprezentują 61% całości bogactwa. Obejmują one głównie dobra materialne, w tym nieruchomości i ziemię. Rozległe obszary naturalne i wysokie ceny

---

<sup>843</sup> B. Raub, What's Been Happening to Charitable Giving in Recent Years and in the Great Recession: a Look at the Data, Washington 2011, s. 3

<sup>844</sup> Individual tax statistics, Estate tax return, field for wealthy decedents, 2006-2015, s. 1 <https://www.irs.gov/>

<sup>845</sup> Credit Suisse, Global...op.cit, s. 60

nieruchomości w ośrodkach miejskich w relacji do poziomu populacji, decydują o znaczącym udziale aktywów niefinansowych w majątku przeciętnego Australijczyka.

Wysoki poziom zamożności Australii idzie w parze z relatywnie niskim rozwarstwieniem materialnym społeczeństwa. Tylko 11% mieszkańców posiada majątek o wartości poniżej \$10.000. Dla porównania, w Anglii ten odsetek stanowi 22%, a w Stanach Zjednoczonych aż 35%. Wysoki poziom zamożności Australijczyków - jako społeczeństwa - nie wynika zatem z bogactw indywidualnych milionerów, lecz jest efektem zamożności poszczególnych, pojedynczych obywateli<sup>846</sup>.

Jak wskazują powyższe dane, Kanada oraz Australia należą do grupy krajów o wysokim wskaźniku zamożności. Poziom tego bogactwa nie jest również pomniejszony przez podatek od spadków. Zarówno Kanadyjczycy jak i Australijczycy zwolnieni są z powyższej daniny. Oba kraje zrezygnowały z poboru tej należności. W rezultacie, transfer dóbr w wyniku śmierci nie jest obciążony żadnym podatkiem. Spadkobiercy niezależnie od stopnia korelacji oraz wysokości dziedziczonego majątku nie ponoszą żadnych zobowiązań fiskalnych. W konsekwencji, do budżetu Kanady oraz Australii nie wpływają dochody z tytułu tego podatku.

Podatek od spadków obowiązuje jednak w Polsce. Na tle dochodów podatkowych, znaczenie i rola tego podatku – analogicznie jak w omawianych uprzednio państwach – odgrywa marginalne znaczenie. Jego wpływ na kształtowanie się dochodów budżetowych jest znikomy. Podatek od spadków zalicza się do podatków lokalnych będących jednym z podstawowych źródeł dochodów własnych gmin w Polsce. Poziom obciążeń oraz rodzaj płaconych podatków lokalnych jest uzależniony od wartości, wielkości bądź ilości posiadanego majątku, a także zmian dokonywanych w majątku, związanych z przyrostem jego wartości czy zmianami w prawach majątkowych. Wielkość wpływów podatkowych z podatków lokalnych w dużym stopniu determinowana jest przez ustawodawcę, ponieważ to on ustala maksymalny wymiar stawek w podatkach lokalnych. Gmina w tym zakresie ma ograniczone władztwo podatkowe, ujawniające się w możliwości uchwalenia stawek podatków lokalnych do wysokości stawek maksymalnych podanych w ustawie (podatek od nieruchomości oraz podatek od środków transportowych) lub wprowadzania ewentualnych ulg i zwolnień przedmiotowych. Największy udział w dochodach podatkowych gmin uzyskiwanych z podatków lokalnych zajmuje podatek od nieruchomości. Podatek ten charakteryzuje się przewidywalnością wielkości uzyskiwanych dochodów, w przeciwieństwie do podatków dotyczących zmian w prawach majątkowych, czyli podatku od czynności

---

<sup>846</sup> Ibidem



cywilnoprawnych. Pozostałe podatki lokalne mają często charakter selektywny, a wielkość ich wpływów zależy od typu gminy oraz sytuacji cenowej kształtującej się w gospodarce (podatek rolny czy leśny)<sup>847</sup>. Na tle podatków lokalnych, podatek od spadków stanowi mało istotną kategorię dochodów, wynoszącą zaledwie 0,32% dochodów<sup>848</sup>.

## 6.2.2. Poziom i struktura dochodów gospodarstw domowych w Polsce

Zasadniczym celem niniejszego podrozdziału jest udzielenie odpowiedzi na pytanie czy polskich obywateli stać jest na ponoszenie kosztów związanych z opłaceniem podatku od spadku. W tej części rozprawy nie będzie odgrywać znaczenia wysokość tej daniny czy jej udział w dochodach państwa, lecz sam fakt obowiązywania podatku w relacji do bieżącej sytuacji materialnej Polaków. Czy kondycja finansowa polskich gospodarstw domowych uzasadnia konieczność opłacenia podatku od transferu majątku pochodzącego od krewnego, partnera czy bliskiego przyjaciela. Odpowiedź na powyższe pytania zostanie udzielona poprzez analizę przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce narodowej, wysokość dochodów gospodarstw domowych, jak również zbadanie warunków, jakości i standardu życia obywateli Polski.

Jednym ze sposobów umożliwiających określenie sytuacji ekonomicznej gospodarstw domowych jest wysokość przeciętnego wynagrodzenia brutto w gospodarce narodowej. W 2016 roku średnia pensja wynosiła 4277,03 zł brutto i była wyższa niż przed rokiem o 3,8%. Wzrost płac nastąpił w większości sektorów gospodarki, szczególnie w branżach o znaczącym udziale zatrudnienia. Najwyższa podwyżka wynagrodzenia miała miejsce w hotelarstwie oraz gastronomii (wzrost o 5,6%), handlu; naprawie pojazdów samochodowych (o 5,3%) oraz informacji i komunikacji (o 4,9%). Spośród działów o dużym wskaźniku zatrudnienia, największy wzrost płac w porównaniu do poprzedniego roku nastąpił w sektorze hurtowym i detalicznym pojazdami samochodowymi oraz ich naprawie (o 7,5%), produkcji wyrobów z drewna, korka, słomy i wikliny (o 6,4%) oraz budowie budynków (o 6,3%). Na przeciwnym biegunie, znajdowali się

---

<sup>847</sup> R. Rosiński, *Istota i znaczenie podatków lokalnych na Pomorzu Środkowym w latach 2005-2010*, Szczecin, 2012, s. 320

<sup>848</sup> D. Królak, *Wpływ podatku od spadków i darowizn na kształtowanie się dochodów własnych gmin na przykładzie wybranych gmin*, Łódź, 2014 s. 41

pracownicy zatrudnieni w górnictwie. Ich wynagrodzenie wzrosło w 2016 roku o 2,5% w porównaniu do roku wcześniejszego<sup>849</sup>.

Popularną metodą służącą do oceny sytuacji materialnej społeczeństwa jest wskaźnik Giniego. Jest to podstawowy miernik ilustrujący różnice w dochodach obywateli. Wskaźnik koncentracji dochodów przyjmuje wartości pomiędzy zero a jeden. Cyfra zero oznacza sytuację, w której wszystkie osoby osiągają taki sam dochód. Natomiast wartość jeden występuje, gdy wszystkie osoby poza jedną uzyskują dochód zerowy<sup>850</sup>. Im wyższy wskaźnik Giniego, tym większe dysproporcje w zarobkach pracowników. W praktyce, oznacza to zróżnicowanie materialne społeczeństwa oraz polaryzację dochodów obywateli<sup>851</sup>.

Od 2005 roku wartość współczynnika Giniego w Polsce stopniowo obniża się, zbliżając się do średniej w Unii Europejskiej. W badaniu Głównego Urzędu Statystycznego z 2013 roku, współczynnik koncentracji dochodów w Polsce wyniósł 29,9 i był minimalnie niższy od wartości w Unii Europejskiej wynoszącej 30,6<sup>852</sup>.

Zgodnie z przyjętą przez Unię Europejską metodologią, do pomiaru sytuacji dochodowej gospodarstw domowych wykorzystywany jest tzw. „roczny ekwiwalentny dochód do dyspozycji”. Jest to metoda polegająca na określeniu tzw. dochodu do dyspozycji, czyli obliczeniu kwoty stanowiącej wartość środków pieniężnych oraz otrzymanych dóbr materialnych (np. samochodu służbowego wykorzystywanego do celów prywatnych) wyrażonych w kwocie netto tzn. po odliczeniu podatku dochodowego, składek na ubezpieczenie społeczne oraz zdrowotne wszystkich członków gospodarstwa domowego<sup>853</sup>. Przeciętna wysokość rocznego dochodu obliczona w oparciu o powyższą metodę wynosiła w 2012 roku 24.321 zł i była większa w porównaniu do roku ubiegłego o 4,5%<sup>854</sup>.

Wysokość dochodu w dużym stopniu była uzależniona od miejsca zamieszkania Polaków. Wśród osób mieszkających na wsi przeciętny roczny dochód ekwiwalentny wynosił 19.873 zł i stanowił 82% średniej krajowej. W ośrodkach wielkomijskich (powyżej 500.000 mieszkańców) przeciętny roczny dochód wynosił 33.921 zł i stanowił 140%, podczas gdy w średnich

---

<sup>849</sup> Główny Urząd Statystyczny, Informacja o sytuacji społeczno-gospodarczej kraju, Warszawa 2016, s. 29

<sup>850</sup> R. Wosiek, Poziom ubóstwa w Polsce na tle wybranych państw Unii Europejskiej – analiza wielowymiarowa, Warszawa 2010, s. 207

<sup>851</sup> H. Kubiak, Polska bieda w świetle Europejskiego Roku Walki z Ubóstwem i Wykluczeniem Społecznym, Warszawa 2005, s. 57

<sup>852</sup> Główny Urząd Statystyczny, Europejskie badanie dochodów i warunków życia, Warszawa, 2013, s. 1

<sup>853</sup> Ibidem

<sup>854</sup> Ibidem, s. 4

aglomeracjach miejskich (pomiędzy 100.000 – 500.000 mieszkańców) średni dochód osiągnął 27.817 zł, reprezentując 114% średniej krajowej<sup>855</sup>.

Określenie dochodów gospodarstw domowych wymaga wyjaśnienia pojęcia gospodarstwa domowego. W teorii ekonomii, gospodarstwo domowe określane jest jako podmiot wieloosobowy będący najczęściej rodziną<sup>856</sup>. W literaturze przedmiotu można spotkać wiele definicji gospodarstwa domowego<sup>857</sup>. Brak jest jednak znaczących różnic pomiędzy poszczególnymi ujęciami. Jak wskazuje C. Bywalec „ich analiza wskazuje, że zasadnicze różnice między poszczególnymi definicjami sprowadzają się w istocie do semantyki, czyli określenia tych samych treści nieco odmiennymi słowami lub też cechuje je odmienny stopień szczegółowości ujęcia. Natomiast nie ma właściwie poważnych rozbieżności w ujmowaniu gospodarstwa domowego. Gospodarstwo domowe stanowi grupa osób wspólnie gospodarująca posiadaniem majątkiem i budżetem w celu zaspokojenia potrzeb wszystkich ich członków”<sup>858</sup>.

W badaniach empirycznych - prowadzonych przez Główny Urząd Statystyczny - przyjęto dwie definicje gospodarstwa domowego. Zgodnie ze stosowaną przez GUS metodologią, gospodarstwo domowe określane jest jako zespół ludzi spokrewnionych lub niespokrewnionych, mieszkających razem i wspólnie utrzymujących się. W oparciu o wąską definicję tego pojęcia, gospodarstwo domowe oznacza rodzinę będącą zespołem osób wyodrębnionych na podstawie kryteriów biologicznych. W tak przyjętym ujęciu, GUS rozróżnia sześć typów rodzin: małżeństwa bez dzieci, małżeństwa z dziećmi, partnerzy bez dzieci, partnerzy z dziećmi, samotne matki z dziećmi i samotnych ojców z dziećmi<sup>859</sup>. Kolejną definicją stosowaną w opracowaniach GUS jest ujęcie gospodarstwa domowego jako zespołu ludzi ze sobą spokrewnionych lub niespokrewnionych, mieszkających razem i wspólnie utrzymujących się (gospodarstwa wieloosobowe) lub uznanie gospodarstwa domowego jako osoby samodzielnie utrzymującej się, bez względu na to czy mieszka sama, czy też z innymi osobami (gospodarstwo jednoosobowe). Członkowie rodziny mieszkający wspólnie, ale utrzymujący się oddzielnie tworzą odrębne gospodarstwa domowe.

---

<sup>855</sup> Ibidem

<sup>856</sup> J.K. Galbraith, *Ekonomia a cele społeczne*, Warszawa 1978, s. 82

<sup>857</sup> B. Świecka, *Niewypłacalność gospodarstw domowych. Przyczyny – skutki – przeciwdziałanie*, Warszawa 2009, s.19

<sup>858</sup> C. Bywalec, *Ekonomia i finanse gospodarstw domowych*, Warszawa 2012, s. 30

<sup>859</sup> Główny Urząd Statystyczny, *Beneficjenci pomocy społecznej i świadczeń rodzinnych w 2012 roku*, Studia i analizy statystyczne, Kraków 2013, s. 22

Wielkość gospodarstwa domowego określana jest poprzez liczbę osób wchodzących w jego skład<sup>860</sup>.

W ustawie o pomocy społecznej znajduje się zbliżona definicja gospodarstw domowego<sup>861</sup>. W oparciu o powyższy przepis, gospodarstwo domowe ujęte jest jako rodzina oznaczająca osoby spokrewnione lub niespokrewnione, pozostające w faktycznym związku, wspólnie zamieszkujące i gospodarujące.

W skład gospodarstwa domowego należy zaliczyć: osoby mieszkające wspólnie w gospodarstwie domowym, razem utrzymujące i przebywające jednocześnie w gospodarstwie w okresie ostatnich sześciu miesięcy; osoby nieobecne w gospodarstwie domowym z racji wykonywanej pracy zawodowej, pod warunkiem iż dochody z pracy tych osób przekazywane są na utrzymanie rodziny; osoby nieobecne w gospodarstwie domowym ze względu na odbywanie studiów lub nauki poza miejscem stałego zamieszkania, mieszkające w internatach lub domach prywatnych; osoby znajdujące się poza gospodarstwem domowym ze względu na swój stan zdrowia, w szczególności przebywające w szpitalach, domach opieki oraz zakładach opiekuńczo-wychowawczych<sup>862</sup>.

Celem każdego gospodarstwa domowego jest dążenie do zaspokojenia wspólnych oraz indywidualnych potrzeb jego członków. Realizacja tego zamiaru odbywa się poprzez konsumpcję dóbr materialnych oraz usług. Potrzeby wspólne gospodarstwa zaspakajane są zazwyczaj poprzez jeden wspólny przedmiot konsumpcji, którym może być mieszkanie, dom, wakacje lub nowy samochód. Potrzebami indywidualnymi są jednostkowe, personalne cele każdego z członków gospodarstwa. Ich zakres uzależniony jest od osobistych cech charakteru, planów, ambicji oraz wykształcenia poszczególnych osób wchodzących w skład gospodarstwa. Ich kierunek oraz skala będzie różnić się w zależności od cech psychofizycznych poszczególnych osób jak również roli jaką one odgrywają w swoim środowisku<sup>863</sup>. Potrzeby jednostkowe mogą być związane z aspektami żywieniowymi, rekreacyjnymi, sposobem spędzania wolnego czasu, poziomem edukacji, działalnością kulturalną lub sposobem ubioru. Ze względu na powyższe czynniki,

---

<sup>860</sup> Główny Urząd Statystyczny, Sytuacja społeczno-ekonomiczna gospodarstw domowych w latach 2000-2011 różnicowanie miasto-wieś, Warszawa, 2013, s. 14

<sup>861</sup> Art. 6 pkt. 14 ustawy z dnia 12 marca 2004 roku o pomocy społecznej (Dz. U. 2004 Nr 64 poz. 593)

<sup>862</sup> Główny Urząd Statystyczny, Dochody i warunki życia ludności Polski, raport z badania EU-SILC 2011, Warszawa, 2012, s. 38

<sup>863</sup> Por. Z. Kędzior, Gospodarstwo domowe jako obiekt badań, Katowice 1998, s. 71-72

wielkość i kierunki konsumpcji determinują działania członków gospodarstwa domowego, zarówno w jego obrębie jak również w dalszym otoczeniu<sup>864</sup>.

W badaniach budżetów gospodarstw domowych wykorzystuje się pojęcie dochodu rozporządzalnego gospodarstwa domowego. Zgodnie z nomenklaturą Głównego Urzędu Statystycznego są to wpływy pieniężne i niepieniężne pomniejszone o podatki dochodowe oraz składki na ubezpieczenie społeczne płacone przez pracownika. Dochód rozporządzalny przeznaczony jest na wydatki o charakterze konsumpcyjnym oraz na oszczędności stanowiące formę akumulacji kapitału w celu zaspokojenia przyszłych potrzeb materialnych.

Analizując wpływ uzyskiwanych dochodów na zachowania ekonomiczne gospodarstw domowych, szczególną uwagę należy zwrócić na pojęcie tzw. funduszu swobodnej dyspozycji, czyli tę część dochodów rozporządzalnych, która pozostaje do dyspozycji gospodarstwa domowego po wcześniejszym nabyciu podstawowych dóbr konsumpcyjnych, uznanych jako niezbędnych do życia. Dochód przeznaczony na zaspokojenie głównych potrzeb bytowych określany jest terminem minimum socjalnego. Szczegółowo charakteryzując, minimum socjalne jest to finansowa równowartość koszyka dóbr i usług gwarantujących gospodarstwu domowemu rekonstrukcję sił życiowych, wychowanie dzieci oraz utrzymanie poprawnej komunikacji z otoczeniem społecznym. Poza minimum socjalnym wyróżnia się również węższe pojęcie tzw. minimum biologicznego. Minimum egzystencji lub minimum przeżycia określa taki poziom dochodów gospodarstwa domowego, który umożliwia członkom gospodarstwa zaspokojenie wyłącznie potrzeb fizjologicznych związanych z nabyciem dóbr i usług zapewniających utrzymanie przy życiu, w zdrowiu i zdolności do wykonywania pracy zarobkowej<sup>865</sup>.

Zgodnie z terminologią stosowaną przez Główny Urząd Statystyczny budżet gospodarstwa domowego stanowi sklasyfikowane zestawienie przychodów i wydatków za określony okres czasu będący najczęściej rokiem kalendarzowym<sup>866</sup>.

Kluczowe znaczenie w kształtowaniu poziomu i struktury dochodów oraz wydatków budżetowych gospodarstwa domowego odgrywa pozycja zawodowa jego poszczególnych członków, w tym przede wszystkim głowy rodziny. Zajmowana funkcja jest najczęściej głównym wyznacznikiem statusu społecznego danego gospodarstwa domowego. Jest to konsekwencja dwóch czynników. Czynnik ekonomiczny określa, że im wyższych kwalifikacji i doświadczenia wymaga wykonywanie określonego zawodu oraz im wyższe stanowisko jest zajmowane przez

---

<sup>864</sup> C. Bywalec, *Ekonomika...*, op. cit., s. 17

<sup>865</sup> *Ibidem* s. 32-33

<sup>866</sup> Główny Urząd Statystyczny, *Budżet gospodarstw domowych w 2009 r.*, Warszawa, 2010, s. 15

daną osobę, tym zazwyczaj poziom osiągniętych dochodów jest znacznie przewyższający średnią w danym społeczeństwie. Umożliwia to gospodarstwu dokonywanie znaczących zakupów, realizowanie inwestycji oraz gromadzenie oszczędności w skali, która jest poza zasięgiem pozostałych członków społeczeństwa. Drugim powodem różnicującym gospodarstwa domowe jest czynnik socjologiczny. Zawód wykonywany przez głowę rodziny ma istotny wpływ na zachowania rynkowe gospodarstwa, a tym samym na ich poziom i styl życia. W społeczeństwach Europy Zachodniej i Stanów Zjednoczonych dostrzega się odrębny styl życia poszczególnych grup zawodowych. Odmiennosc grup zawodowych przejawia się w innym sposobie ubierania się, odżywiania się, spędzania wolnego czasu, wyborze miejsc dokonywania zakupów, posiadania określonych modeli samochodów, czyli w odmiennym sposobie konsumpcji. W praktyce oznacza to, iż przynależność jednostki do określonej grupy zawodowej staje się ważnym wyznacznikiem poziomu i struktury dokonywanej konsumpcji<sup>867</sup>.

Status społeczny i pozycja zawodowa głowy rodziny – a tym samym gospodarstwa domowego – często skorelowana jest z posiadanym wykształceniem. Poziom osiągniętej edukacji ma zazwyczaj duży wpływ na miejsce gospodarstwa domowego w strukturze społecznej i na ekonomiczny status rodziny. Zdobyte wykształcenie determinuje dochody, decydując o wielkości i strukturze potrzeb człowieka, kształtując jednocześnie poziom wydatków i konsumpcji.

„Wykształcenie jest bardzo często uznawane za dobro samoistne, a jego wyrazem jest wiedza oraz kwalifikacje zawodowe. Wraz ze wzrostem wykształcenia rosną i wyraźnie różnicują się potrzeby człowieka; im bardziej jest wykształcony, tym na ogół ma większy i bardziej rozwinięty system potrzeb. Wzrost wykształcenia przyspiesza, a często jest warunkiem koniecznym powstania nowych potrzeb – potrzeb wyższego rzędu, takich jak kulturalne, estetyczne, przynależności, szacunku oraz samorealizacji”<sup>868</sup>.

Poprawa czynników ekonomicznych i społecznych gospodarstwa domowego wiąże się zatem ze wzrostem potrzeb jego członków, pojawieniem się popytu konsumpcyjnego i dążeniem do nabycia nowych dóbr i usług. W kręgach cywilizacji zachodnioeuropejskiej, wykształcenie stało się wyznacznikiem statusu społecznego, traktowanym jak tytuł szlachecki w przeszłości. Wykształcenie umożliwia awans społeczny i rozwój kariery zawodowej. Edukacja pełni również funkcję instrumentalną, jako narzędzie umożliwiające zdobycie odpowiednich kwalifikacji oraz uzasadniające prawo do zajmowania określonego stanowiska w strukturze organizacyjnej

---

<sup>867</sup> C. Bywalec, *Ekonomika...*, op. cit., s. 49-50

<sup>868</sup> *Ibidem*, s.49-50

pracodawcy. Z pozycją zawodową powiązany jest dochód, zwiększający potencjał konsumpcyjny gospodarstwa domowego.

Kolejnym czynnikiem istotnie różnicującym poziom, dynamikę oraz strukturę dochodów - a także wydatków - gospodarstw domowych jest miejsce zamieszkania. W oparciu o badania ankietowe Głównego Urzędu Statystycznego różnice w dochodach pomiędzy osobami zamieszkującymi wieś, a mieszkańcami miast uległy w 2015 roku zmniejszeniu w porównaniu do roku poprzedniego. Dochód rozporządzalny na osobę w gospodarstwach domowych zamieszkujących wieś był o 20,2% niższy od średniej krajowej, a w miastach wyższy od powyższej średniej o 13%. Rozbieżności pomiędzy osobami zamieszkującymi wieś i miasto nie wynikały tylko z wysokości dochodów z pracy uzyskiwanych przez gospodarstwa domowe, ale były również związane z większą liczbą osób wchodzących w skład gospodarstw domowych zamieszkujących wieś. Przecięta liczba członków gospodarstwa domowego na wsi wynosiła 3.1 osoby, a w miastach 2.4 osoby. Zróżnicowanie dochodów gospodarstw domowych zamieszkujących tereny wiejskie było nieco wyższe (współczynnik Giniego – 0.34) aniżeli gospodarstw domowych zamieszkujących w miastach (0.32). Podobnie przedstawiały się wydatki gospodarstw domowych. Na wsi przeciętne miesięczne wydatki na osobę były niższe o 19.1%, a w miastach wyższe – o 12.2% w porównaniu do średniej krajowej. W miastach powyżej 500 tys. mieszkańców przeciętny miesięczny dochód rozporządzalny na osobę był aż o 53.1% wyższy niż przeciętnie w kraju i było to o 0.9% mniej niż przed rokiem. Natomiast wydatki były wyższe od przeciętnych krajowych o 50.4% i było to o 0.3% mniej niż w roku ubiegłym. Udział wydatków w dochodzie wahał się od 78.6% w gospodarstwach domowych zamieszkujących miasta o liczbie mieszkańców powyżej 500 tys. do 83.6% w gospodarstwach domowych zamieszkujących wieś. W porównaniu do 2014 roku zarejestrowano spadek udziału wydatków w dochodzie w miastach powyżej 500 tys. mieszkańców o 0.5%, a na wsi o 0.9%<sup>869</sup>.

Sytuacja finansowa gospodarstw domowych uzależniona jest również od ilości dzieci znajdujących się na utrzymaniu. W najkorzystniejszej sytuacji materialnej znajdowały się małżeństwa nieposiadające dzieci, gdyż ich przeciętny miesięczny dochód rozporządzalny na osobę był o 41% większy od średniej krajowej. Znacznie wyższe dochody osób nieposiadających dzieci szły w parze z większym poziomem konsumpcji. W 2015 roku, wydatki gospodarstw domowych nie mających dzieci były o 37.6% wyższe od przeciętnych wydatków na osobę w Polsce. W najgorszej sytuacji materialnej znajdowały się małżeństwa posiadające troje oraz więcej

---

<sup>869</sup> Główny Urząd Statystyczny, Budżet gospodarstw domowych w 2015 r., Warszawa 2016, s. 51

dzieci na utrzymaniu. Ich dochód rozporządzalny na osobę był w 2015 roku niższy o 39.4% od średniej krajowej. W przypadku rodzin mających minimum trójkę dzieci, poziom wydatków przypadających na osobę był znacznie niższy od średniego poziomu konsumpcji, wynosząc 35.4% mniej w 2016 roku. Poniżej przeciętnej krajowej (o 23.6%) kształtował się poziom miesięcznego dochodu rozporządzalnego na osobę w gospodarstwach domowych mających w swoim składzie osobę niepełnosprawną<sup>870</sup>.

Statystycznie, przeciętny miesięczny dochód rozporządzalny na osobę w gospodarstwie domowym - nie uwzględniając kryterium miejsca zamieszkania, ilości dzieci oraz posiadania w swoim składzie osoby niepełnosprawnej – w oparciu o badania Głównego Urzędu Statystycznego z 2015 roku wyniósł w zaokrągleniu do 1 zł, wartość 1193 zł. W praktyce, rok 2015 był trzecim kolejnym rokiem realnego wzrostu dochodów gospodarstw domowych po dwóch latach realnych spadków<sup>871</sup>.

Powyższe dane przedstawiają sytuację ekonomiczną gospodarstw domowych w ujęciu dochodowym oraz rozchodowym w przeliczeniu na jedną osobę. W oparciu o zagregowane dane Głównego Urzędu Statystycznego, poziom przeciętnych miesięcznych dochodów całego gospodarstwa domowego, - czyli wszystkich członków wchodzących w skład danego gospodarstwa – kształtował się na poziomie 3885 zł w 2015 roku (wysokość dochodów) oraz 3059 zł (wysokość wydatków). W praktyce oznacza to, iż poziom miesięcznej nadwyżki finansowej przeciętnego gospodarstwa domowego w Polsce wyniosła w 2015 roku kwotę 826 zł miesięcznie<sup>872</sup>.

W oparciu o przeprowadzone badania statystyczne, subiektywne oceny sytuacji dochodowej gospodarstw domowych w Polsce są bardzo zróżnicowane. Deklaracje uzyskane od respondentów wskazują, iż około 35% gospodarstw domowych określa swoją sytuację materialną jako dobrą, w tym co dwudziesta rodzina wskazuje ją jako bardzo dobrą tzn. umożliwiającą zakup kosztownych towarów i usług bez uszczerbku na realizację podstawowych potrzeb. Jednocześnie, 10% gospodarstw domowych funkcjonuje na co dzień skromnie, będąc zmuszonym do oszczędnego gospodarowania posiadanymi środkami finansowymi. Wśród powyższych dziesięciu procent, co setna rodzina odczuwa brak funduszy na zaspokojenie podstawowych potrzeb, korzystając z

---

<sup>870</sup> Ibidem, s. 57

<sup>871</sup> Ibidem, s. 44

<sup>872</sup> Ibidem, s. 48



pomocy ośrodków pomocy społecznej<sup>873</sup>. Najlepiej swoją sytuację materialną oceniają mieszkańcy dużych miast, a relatywnie najgorzej mieszkańcy wsi i miasteczek. Najwyższym odsetkiem rodzin żyjących na wysokim poziomie finansowym charakteryzuje się region centralny oraz zachodni, na co największy wpływ mają duże aglomeracje miejskie: Warszawa, Wrocław, Katowice<sup>874</sup>.

Prowadzone przez Główny Urząd Statystyczny badania budżetów gospodarstw domowych wskazują, iż wraz ze wzrostem liczby członków gospodarstwa, zwiększają się jego wydatki. Przyrost kosztów nie jest jednak proporcjonalny. Każda kolejna osoba (dziecko) w gospodarstwie nie wywołuje symetrycznego wzrostu wielkości wydatków gospodarstwa. Koszty rosną na ogół degresywnie, gdyż część opłat stałych rozkłada się na większą ilość członków. W praktyce oznacza to spadek wielkości wydatków przypadających na jedną osobę. Wynika to z faktu, iż w większości przypadków, wzrost ilości osób w gospodarstwie nie oznacza zwiększenia wydatków związanych z utrzymaniem mieszkania lub samochodu, które są niezmiennie niezależnie od wielkości gospodarstwa. Wyjątkiem od powyższej reguły są koszty zakupu żywności lub odzieży. W tym przypadku, wzrost ilości członków oznacza proporcjonalny przyrost wydatków, gdyż każda kolejna osoba wymaga zaspokojenia oddzielnych, indywidualnych potrzeb<sup>875</sup>.

Niepokojącą tendencją występującą współcześnie wśród polskich gospodarstw domowych jest natomiast wzrost finansowania wydatków w wyniku zadłużania się. Skutkuje to istotnymi konsekwencjami ekonomicznymi mającymi wpływ na budżet jednostki. Zaciąganie kredytów i pożyczek w instytucjach finansowych lub para-bankowych komplikuje zarządzanie własnym kapitałem, utrudniając planowanie wydatków i dochodów, szczególnie w warunkach zmieniających się sytuacji rynkowej.

W oparciu o badania przeprowadzone przez J. Czapińskiego, 80% kredytów (pożyczek) zostało zaciągniętych przez gospodarstwa domowe w bankach, 14% w instytucjach para-bankowych i pożyczkowych. Zaledwie 6% gospodarstw domowych korzystało ze wsparcia finansowego rodziny. W 2013 roku, 40% gospodarstw domowych sfinansowało swoje zakupy w oparciu o zewnętrzne źródła kapitału<sup>876</sup>. Według informacji Głównego Urzędu Statystycznego ponad 60% badanych przypadków zaciągania kredytów było motywowane przez respondentów chęcią poprawy poziomu życia, 7% potrzebą sfinansowania niezbędnych wydatków pierwszej potrzeby

---

<sup>873</sup> Główny Urząd Statystyczny, *Jakość życia i spójność społeczna 2011 (wstępna analiza wyników badania ankietowego)*, Warszawa, 2012, s. 2

<sup>874</sup> *Ibidem*, s. 15

<sup>875</sup> Główny Urząd Statystyczny, *Budżety gospodarstw domowych...*, op. cit., s. 23

<sup>876</sup> J. Czapiński, *Diagnoza społeczna 2013, warunki i jakość życia Polaków*, Warszawa 2013, s. 71

(żywności, odzieży, opłat za mieszkanie)<sup>877</sup>. Powyższe dane wskazują, iż zjawisko zadłużania się staje się coraz bardziej powszechne. Szczególnie niepokojącą tendencją jest skala kredytowania dóbr pierwszej potrzeby. Oznacza to, iż pewna część gospodarstw domowych pozbawiona jest środków umożliwiających zaspokojenie najbardziej elementarnych potrzeb.

Z zaciąganiem zobowiązań w bankach i instytucjach para-bankowych związane jest pojęcie długu gospodarstwa domowego. Dług jest konsekwencją zaciągnięcia kredytu, czyli powstania stosunku prawnego polegającego na zobowiązaniu się kredytodawcy do postawienia do dyspozycji kredytobiorcy określonej sumy środków pieniężnych, podczas gdy kredytobiorca zobowiązuje się do zwrotu wykorzystanych środków wraz z oprocentowaniem w ustalonym terminie<sup>878</sup>. W kodeksie cywilnym, pojęciem długu określa się zespół obowiązków dłużnika, których wykonanie ma na celu zaspokojenie interesu wierzyciela. Art. 354 § 1 KC wskazuje, iż dłużnik powinien wykonać zobowiązanie zgodnie z jego treścią i w sposób odpowiadający jego celowi społeczno-gospodarczemu oraz zasadom współżycia społecznego, a jeżeli istnieją w tym zakresie ustalone zwyczaje także w sposób odpowiadający tym zwyczajom<sup>879</sup>.

Gospodarstwa domowe zaciągające zobowiązania zwiększają swoją bieżącą konsumpcję kosztem ograniczenia jej w przyszłości. Spłata długów w kolejnych okresach spowoduje zmniejszenie posiadanych dochodów i zredukowanie wydatków gospodarstwa domowego na zakup nowych dóbr i usług. Raport opracowany przez J. Czapińskiego wskazuje, iż zadłużanie gospodarstw domowych wiąże się często z zaciąganiem kredytów na kwoty przekraczające roczne dochody gospodarstwa domowego. Taka sytuacja dotyczy 23% gospodarstw domowych. Pozytywną tendencją jest fakt ograniczenia ilości gospodarstw domowych zaciągających nowe kredyty i pożyczki. Według typów gospodarstw domowych, najwyższym procentem zadłużenia charakteryzowały się małżeństwa z dwójką dzieci oraz małżeństwa wielodzietne (odpowiednio 52% i ponad 50 proc. gospodarstw w tych grupach)<sup>880</sup>.

Zaciąganie kredytów i pożyczek jest konsekwencją braku oszczędności umożliwiających finansowanie zakupów. W 2015 roku, 59% gospodarstw domowych nie dysponowało żadnymi oszczędnościami. Wśród gospodarstw domowych posiadających oszczędności, dużą grupę (65%) stanowiły gospodarstwa, których wartość zgromadzonego kapitału przekraczała równowartość czterech miesięcznych pensji. W rezultacie, przeciętna wielkość oszczędności w relacji do dochodu

---

<sup>877</sup> B. Świecka, Bankructwa gospodarstw domowych, Perspektywa ekonomiczna i społeczna, Warszawa 2008, s. 167

<sup>878</sup> K. Koperkiewicz-Mordel, L. Góral, Prawo bankowe, Warszawa 2000, s. 102

<sup>879</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku, Kodeks cywilny Dz. U. 1964 Nr 16 poz. 93

<sup>880</sup> J. Czapiński, Diagnoza społeczna 2013...op. cit., s. 73

polskich gospodarstw domowych wzrosła w latach 2012-2015 z 4,5 krotności miesięcznych dochodów w roku 2012 do 4,86 krotności miesięcznych dochodów w 2015 roku. W okresie 2011-2013 przeciętna wielość oszczędności nieznacznie wzrosła z 4,86 krotności miesięcznych dochodów do 4,92. To bardzo pozytywne zjawisko niestety ograniczone jest wciąż do nielicznej grupy podmiotów. Na uwagę zasługuje jednak fakt, iż w okresie 2012-2015 nastąpił 4% wzrost ilości gospodarstw posiadających oszczędności. Powyższy trend jest konsekwencją poprawy sytuacji materialnej społeczeństw domowych przejawiającej się wzrostem dochodów nad wydatkami<sup>881</sup>.

### **6.2.3. Warunki, jakość i standard życia mieszkańców w Polsce**

Jakość życia i problemy związane z jego poziomem są przedmiotem zainteresowania opinii publicznej od początku przemian gospodarczych zachodzących w Polsce od lat dziewięćdziesiątych ubiegłego stulecia. Wyrównanie dysproporcji w szeroko rozumianym poziomie życia i eliminowanie zjawisk związanych z wykluczeniem społecznym stanowi priorytet polityki społecznej w Unii Europejskiej i w poszczególnych krajach członkowskich, podejmujących liczne inicjatywy legislacyjne zmierzające do realizacji powyższego celu<sup>882</sup>.

Pomiar sytuacji materialnej i wybór metody służącej określeniu poziomu życia obywateli naraża na liczne trudności. Zarówno w debacie publicznej oraz dyskusjach akademickich toczą się spory na temat odpowiednich narzędzi służących określeniu poziomu i standardu życia w Polsce<sup>883</sup>. W literaturze przedmiotu istnieją również rozbieżności w definiowaniu powyższych pojęć, prowadząc do odmiennych ujęć tego samego terminu przez poszczególnych autorów.

W Encyklopedii Popularnej PWN znajduje się definicja dobrobytu ekonomicznego oraz stopy życiowej. Dobrobyt ekonomiczny określony jest jako stan wysokiego zaspokojenia potrzeb bytowych i kulturalnych ludności. Najogólniejszym wykładnikiem stopnia dobrobytu są rozmiary dochodu narodowego przypadającego na jednego mieszkańca. Stopa życiowa jest natomiast stopniem zaspokojenia potrzeb ludności uzależnionym od wielkości uzyskiwanych dochodów<sup>884</sup>.

---

<sup>881</sup> Główny Urząd Statystyczny, Działalność przedsiębiorstw pośrednictwa kredytowego w 2015 roku, Warszawa 2016, s. 2-4

<sup>882</sup> Główny Urząd Statystyczny, Jakość życia, kapitał społeczny, ubóstwo i wykluczenie społeczne w Polsce, Warszawa, 2013, s. 7

<sup>883</sup> J. Kostrzevska, Poziom życia w Polsce i krajach Unii Europejskiej, Warszawa 2004, s. 19

<sup>884</sup> A. Karwowski, Encyklopedia Popularna PWN, Warszawa 1995, s. 236

Przytoczone definicje, bardzo ogólne w swojej charakterystyce wybiórczo traktują powyższe pojęcia, nie wyjaśniając szczegółowo ich zakresu. Definicja dobrobytu ekonomicznego ogranicza się do powiązania dobrobytu z wysokością produktu narodowego brutto, czyli miernika będącego wyłącznie wskaźnikiem wielkości produkcji dóbr i usług w gospodarce narodowej. Wysoki poziom dochodu narodowego nie jest automatycznym wyznacznikiem poziomu zadowolenia społeczeństwa. Nie uwzględnia on bowiem skutków rozwoju przemysłowego kraju na życie mieszkańców tj. efektów zanieczyszczenia środowiska naturalnego, dużego natężenia ruchu kołowego, hałasu oraz innych uciążliwości wynikających z rozwoju cywilizacyjnego państwa<sup>885</sup>.

Zbliżoną definicję sformułował C. Bywalec, wskazując iż poziom życia ludności związany jest z dobrobytem ekonomicznym kraju. Autor określa dobrobyt jako zespół dóbr konsumpcyjnych (przedmiotów konsumpcji) oraz środków finansowych pozostających do dyspozycji człowieka (społeczeństwa). Tak zdefiniowany dobrobyt jest – w ujęciu potocznym - synonimem zamożności, albo – inaczej – bogactwa<sup>886</sup>.

W niniejszym podrozdziale, warunki, jakość i standard życia zostanie oceniony w oparciu o badania ankietowe przeprowadzone przez Główny Urząd Statystyczny, uwzględniające zarówno wymiar obiektywny jak i subiektywny poziomu życia ludzi.

W opinii Głównego Urzędu Statystycznego, indywidualna opinia na temat poziomu zadowolenia i satysfakcji z życia uważana jest za najlepszą metodę pomiaru subiektywnej jakości życia. Powyższy pogląd wynika z założenia, iż oceniając poziom satysfakcji z własnego życia ankietowany uwzględnia całokształt aspektów składających się na ogólną jakość życia, stopniując znaczenie czynników uznawanych za kluczowe. Tym samym ocena dokonana przez respondenta w najlepszym stopniu informuje o zaspokojeniu indywidualnych potrzeb i oczekiwań konkretnej osoby<sup>887</sup>.

Poziom odczuwanej satysfakcji z życia uzależniony był od wielu czynników. Częściej zadowolone ze swojego życia były osoby młode, wchodzące na rynek pracy, aniżeli osoby starsze. W grupie osób młodych, 84% respondentów określało się jako zadowolonych lub bardzo zadowolonych z życia. W następnych grupach wiekowych, poziom satysfakcji życiowej stopniowo obniżał się, osiągając najniższy próg satysfakcji wśród osób w wieku przedemerytalnym. Pod względem wykształcenia, stopień zadowolenia z życia był istotnie skorelowany z edukacją respondenta. Im wyższy poziom wykształcenia danej osoby, tym na ogół większe zadowolenie z

---

<sup>885</sup> U. Grzega, Poziom życia ludności w Polsce: determinanty i zróżnicowania, Katowice 2012, s. 12

<sup>886</sup> C. Bywalec, Wzrost gospodarczy a poziom życia społeczeństwa polskiego, Warszawa 1991 s. 13

<sup>887</sup> Główny Urząd Statystyczny, Jakość życia...op. cit., s. 8

życia. Biorąc pod uwagę kwalifikacje i pozycję zawodową, najbardziej zadowolone były osoby pracujące na wyższych stanowiskach kierowniczych (kadra menadżerska, wyżsi urzędnicy i kierownicy) oraz wykwalifikowani specjaliści. Najniższym wskaźnikiem zadowolenia charakteryzowały się osoby wykonujące prace fizyczne, w szczególności wymagające niskiego poziomu umiejętności. Do grupy osób o umiarkowanych poziomie satysfakcji życiowej zaliczali się również rolnicy, ogrodnicy, leśnicy, rybacy oraz robotnicy przemysłowi i rzemieślnicy<sup>888</sup>.

Jak wynika z powyższych danych, czynniki związane z wiekiem, wykształceniem oraz zawodem wpływają na poziom aktywności ekonomicznej respondenta. Skala oraz rodzaj działalności zawodowej oddziałuje na poziom satysfakcji życiowej człowieka.

W oparciu o przeprowadzone badania statystyczne, zarejestrowano niewielkie różnice pomiędzy poziomem zadowolenia, a miejscem zamieszkania. Osoby mieszkające na wsi i małych miastach charakteryzowały się mniejszym stopniem satysfakcji z życia aniżeli mieszkańcy dużych aglomeracji miejskich. Różnice były nieznaczne, wynoszące 3% na korzyść osób mieszkających w miastach. Istotne rozbieżności w poziomie zadowolenia wystąpiły porównując osoby pod kątem ich sytuacji materialnej. Osoby ubogie, o niskim poziomie dochodów deklarowały umiarkowany poziom satysfakcji, dwukrotnie niższy od osób osiągających wysokie zarobki. Niski poziom zadowolenia wynikał z trudności materialnych w zaspokojeniu podstawowych potrzeb i zrównoważeniem budżetu. Oznacza to, iż sytuacja finansowa gospodarstwa domowego odgrywa istotną rolę w postrzeganiu przez członków swojej sytuacji życiowej. Wśród osób ubogich, zadowolonych z życia było 58%, natomiast wśród osób mających problemy ze zrównoważeniem swojego budżetu domowego tylko 52%. Na przeciwnym biegunie znajdowały się osoby zamożne, wśród których 85% deklarowało wysoki poziom zadowolenia ze swojego życia<sup>889</sup>.

W oparciu o badania Głównego Urzędu Statystycznego ukazuje się pozytywny obraz życia ludzi. Prowadzi to do bardzo korzystnego wniosku, iż większość osób zadowolona jest z poziomu swojego życia, nawet jeśli dostrzegają pewne problemy z określonych jego aspektów. Wyższa ocena satysfakcji z życia ogółem od cząstkowych ocen z poszczególnych dziedzin wskazuje, iż w bilansie wszystkich spraw życiowych, aspekty pozytywne przeważają nad negatywnymi, a wystąpienie pewnych problemów w niektórych obszarach nie zmienia tego korzystnego poglądu.

Wskaźnikiem określającym poziom życia człowieka jest stopień w jakim jest on w stanie zaspokoić swoje potrzeby materialne. Europejskie badanie dochodów i warunków życia (EU-

---

<sup>888</sup> Ibidem, s. 9

<sup>889</sup> Ibidem

SILC) stanowi źródło informacji wskazujących w jakim zakresie sytuacja finansowa Polaków wpływa na ograniczenia w zaspokojeniu podstawowych potrzeb gospodarstwa domowego. W oparciu o przeprowadzone badania, ponad 35% gospodarstw domowych w Polsce nie byłoby w stanie pokryć z własnych środków nieoczekiwanego wydatku w wysokości 950 złotych. Jest to bardzo niekorzystny obraz sytuacji materialnej polskiego społeczeństwa, którego nie zmienia fakt, iż względem poprzedniego roku nastąpiła poprawa. W oparciu o badania przeprowadzone rok wcześniej, brak możliwości zaspokojenia niespodziewanego wydatku w kwocie 950 złotych nie byłoby w stanie pokryć 40% respondentów<sup>890</sup>.

Jak wynika z badań, poziom życia rodziny skorelowany jest z możliwościami realizacji własnych potrzeb konsumpcyjnych. Deklaracje respondentów wskazują, iż niedobór środków finansowych w okresie ostatnich dwunastu miesięcy poprzedzających ankietę spowodował w pewnych okresach brak możliwości zaspokojenia nawet elementarnych potrzeb<sup>891</sup>. W konsekwencji, w co pięćdziesiątym gospodarstwie domowym osoby dorosłe wielokrotnie nie miały możliwości spożycia trzech posiłków dziennie. Co czterdzieste gospodarstwo nie dysponowało środkami finansowymi na kupno obuwia na daną porę roku. Problemy materialne skutkowały trudnościami w utrzymaniu relacji z rodziną i przyjaciółmi. W jeszcze większym stopniu rodziny zmuszone były oszczędzać na wypoczynku i turystyce. Na wakacyjny wyjazd nie mogło sobie pozwolić około 42% gospodarstw domowych.

Z przyczyn finansowych nie zawsze zaspokajane były również elementarne potrzeby dzieci. W prawie co setnej rodzinie z dziećmi do lat 18 nie starczało pieniędzy na zapewnienie przynajmniej jednego z trzech głównych posiłków w ciągu dnia. Podobnie było w przypadku zapewnienia co najmniej jednej pary obuwia odpowiedniego dla każdej z pór roku. W co trzydziestym gospodarstwie domowym rezygnowano z zakupu zapisanych dzieciom przez lekarza leków, witamin i innych preparatów, a w co piętnastej rodzinie zrezygnowano z niezbędnych dla dzieci wizyt u lekarza dentysty. Jedna trzecia rodzin nie mogła wysłać dzieci na przynajmniej jednodniowy wypoczynek poza miejsce zamieszkania<sup>892</sup>.

Powyższe dane mogą prowadzić do wniosku o dużym zagrożeniu występowania zjawiska ubóstwa w Polsce. Potwierdzają to dane Głównego Urzędu Statystycznego wskazujące, iż Polska zalicza się do krajów Unii Europejskiej o wyższym od przeciętnego wskaźniku występowania biedy i wykluczenia społecznego. Co zasługuje na uznanie, to stopniowy spadek wartości

---

<sup>890</sup> Główny Urząd Statystyczny, Europejskie badanie..., op. cit., s. 10

<sup>891</sup> Ibidem

<sup>892</sup> Ibidem s. 5

powyższego wskaźnika na przestrzeni ostatnich lat. Oznacza to systematyczną poprawę kondycji materialnej gospodarstw domowych i wzrost możliwości finansowych Polaków.

Wśród czynników mających wpływ na poprawę kondycji finansowej gospodarstw domowych można wymienić wdrożony w 2016 roku program „rodzina 500 plus”<sup>893</sup>. Uruchomiona polityka gwarantuje w swoich założeniach regularne wsparcie dla rodziców wychowujących dzieci. Kwota 500 zł przysługuje na każde drugie i kolejne dziecko w rodzinie. Świadczenie jest należne do osiągnięcia przez dziecko pełnoletności. Wsparcie przyznane jest bez względu na wysokość dochodów rodziny oraz ich stan cywilny. Otrzymują je także rodzice i opiekunowie samotnie wychowujący dzieci, niezależnie od kwoty świadczeń alimentacyjnych. Rodziny o niskich dochodach otrzymują wsparcie także na pierwsze i jedyne dziecko, pod warunkiem spełnienia bardzo niskiego kryterium dochodowego. Wdrożenie powyższego programu niewątpliwie przyczynia się do poprawy sytuacji materialnej ciągle uboższego społeczeństwa polskiego.

Jak wynika z powyższych badań statystycznych, sytuacja finansowa Polaków ulega stopniowej poprawie, nadal jednak należy do jednych z najgorszych w Unii Europejskiej. Wysoki poziom zadłużenia gospodarstw domowych, brak własnych oszczędności i relatywnie niska wysokość dochodów sprawia, iż ewentualne obciążenie fiskalne wynikające z podatku od spadku nie przyczyni się do szybkiego nadrobienia zaległości w poziomie zamożności Polski na tle krajów rozwiniętych. Niski wskaźnik inwestycji i odległa pozycja naszego kraju w rankingu Credit Suisse sprawia, iż pomnożenie majątku – w następstwie transferu dóbr w skutek śmierci - powinno zostać potraktowane za korzystny przejaw przybliżający standard życia naszych obywateli do poziomu charakterystycznego dla krajów zachodnich. Szczególnie, iż majątek przekazywany jest osobom bliskim spadkodawcy. Jego rodzinie, partnerowi lub przyjacielowi, którzy często poświęcili swoje życie na pomoc i wsparcie dla zmarłego. Ich zaangażowanie i miłość nie powinna zostać skonfrontowana z konsekwencjami finansowymi, których wysokość i konieczność pokrycia mogłaby wpłynąć na postawę beneficjentów względem spadkobiercy.

---

<sup>893</sup> Ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz. U. z 2016 r. poz. 195)

### **6.3. Podatek od spadków w kontekście zasady sprawiedliwości podatkowej i uniwersalnych zasad podatkowych**

Każde państwo zmierzające do realizacji przyjętej przez siebie polityki społeczno-gospodarczej powinno dysponować środkami finansowymi umożliwiającymi wykonanie założonych celów. Pozyskanie funduszy może być osiągnięte poprzez aktywną politykę fiskalną państwa, w której istniejące prawo podatkowe oraz stosowane instrumenty administracyjne zadecydują o poziomie życia obywateli<sup>894</sup>.

Podatek od spadku jest jednym z narzędzi służących realizacji powyższych zadań. Jego zakres i rola jest bardzo umiarkowana, generując dochody o marginalnym znaczeniu dla budżetu w każdym z analizowanych państw. Niezależnie jednak od efektywności fiskalnej, konstrukcja podatku spadkowego – jak każdej bezzwrotnej i przymusowej daniny - powinna opierać się na zasadach gwarantujących poprawność i zasadność jej funkcjonowania. To zasady podatkowe wyznaczają ramy ingerencji ustawodawcy w życie społeczno-ekonomiczne obywateli, określając granice i warunki działania legislatora kształtującego obciążenia fiskalne społeczeństwa.

Podatek od spadku – jak każda danina fiskalna – powinna podlegać zasadom zgodnym z ideą sprawiedliwości i moralności. Przestrzeganie standardów poprawnej konstrukcji zapewni uniknięcie błędów nadmiernego opodatkowania, poczucia dyskryminacji czy dążenia do ucieczki przed tym obciążeniem - rzutując w konsekwencji na bazę podatkową oraz stabilność systemu podatkowego państwa.

Podatek od spadku nie powinien wpływać na dochód i wartość majątku otrzymywanego przez spadkobiercę. W przeciwnym razie, taka okoliczność będzie wywoływać negatywne reakcje beneficjentów względem spadkodawcy. Spadkobiercy mając świadomość, iż wysokość dziedziczonych przez nich dóbr ulegnie znaczącemu pomniejszeniu, odpowiednio dostosują swoje zachowanie i postawę w stosunku do osoby przekazującej dobytek. Z natury ludzkiej wynika dążenie do maksymalizacji korzyści i odpowiedniego zachowania w zamian za perspektywę nagrody. Jeśli zasadniczą konsekwencją dziedziczenia będzie brak nagrody – w wyniku nadmiernego opodatkowania - lub otrzymanie gratyfikacji niezależnie od przyjętej postawy, wówczas takie rozwiązanie jest sprzeczne z zasadami międzyludzkiego współżycia.

---

<sup>894</sup> B. Balza, Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw a międzynarodowa konkurencyjność gospodarcza, Warszawa 2013, s. 7



Z drugiej strony, brak opodatkowania spadków lub też symboliczne ich obciążenie podatkiem, przyniesie wymierne korzyści spadkodawcom. Interesy osobiste ludzi zachęcają ich do podejmowania działań, których rezultaty przyniosą im pozytywne efekty. Każdy człowiek stara się znaleźć jak najlepsze zastosowanie dla swojego kapitału i umiejętności. Pomnażając swój majątek realizuje własny interes, który w przyszłości stanie się korzyścią dla innych podmiotów. Mając na celu swój własny interes, człowiek pracuje i bogaci się mając świadomość, iż w ten sposób wpływa na postawę i zachowanie osób ze swojego otoczenia. Tym bardziej, prawne ograniczenia swobody testowania, jak również nadmierne opodatkowanie negatywnie zaburzyłoby międzyludzkie relacje. Ludzie – poprzez swoje wybory - dążą do bycia szczęśliwym. Osiągnięcie szczęścia możliwe jest poprzez zaspokojenie swoich ambicji i potrzeb. Te z kolei zostaną spełnione poprzez odpowiedni dochód, którego wysokość zagwarantuje zaspokojenie potrzeb materialnych. Szczęście zatem to odpowiedni majątek, który im większy, tym większe możliwości zaspokojenia potrzeb i pragnień jednostki. Uzyskanie dochodu na odpowiednim poziomie oznacza zatem relatywnie niskie podatki i możliwość przekazywania dobytku osobom najbliższym spadkodawcy.

Zasady podatkowe mają olbrzymi wpływ na społeczeństwo i system podatkowy. Podatek od spadku jest jednak bardzo osobliwym rodzajem daniny, którego częstotliwość i przedmiot opodatkowania znacząco odbiega od większości zobowiązań funkcjonujących w płaszczyźnie fiskalnej państwa. Podatek od spadku jest następstwem dziedziczenia wynikającego z istnienia określonych relacji międzyludzkich. Wieź rodzinna lub emocjonalna stają się łącznikiem pomiędzy zmarłym, a jego krewnym, partnerem czy przyjacielem. Ten typ podatku nie jest konsekwencją prowadzonej działalności gospodarczej, efektem pracy zarobkowej, czy następstwem transakcji kupna-sprzedaży. Z tego też powodu, nie wszystkie zasady podatkowe znajdują zastosowanie w przypadku tej należności fiskalnej.

Opodatkowanie majątku - przekazywanego w wyniku dziedziczenia - może wywoływać kontrowersje. Ocena takiego stanu rzeczy często odwołuje się do zasady sprawiedliwości – jednej z fundamentalnych zasad podatkowych. Określenie czy dany podatek jest sprawiedliwy należy do zadań trudnych i bardzo enigmatycznych. Istniejące rozbieżności interesów, często trudne do pogodzenia powodują, iż wskazanie czy dana danina jako sprawiedliwa, nie jest zadaniem prostym, szczególnie gdy każda osoba lub grupa podatkowa może interpretować pojęcie sprawiedliwości w odmienny dla siebie sposób. Pojęcie sprawiedliwości stanowi w nauce jedno z najbardziej dyskusyjnych pojęć<sup>895</sup>. R. Rybarski uważa sprawiedliwy podatek jako daninę powszechnie

---

<sup>895</sup> S. Owsiak, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 166

obowiązującą, nieuznającą przywilejów osobistych czy nierówności podatkowych. Według tej zasady, określając wysokość obowiązku podatkowego należy wsiąść pod uwagę wyłącznie finansową sytuację opodatkowanego i nałożyć podatek w jednakowej wysokości dla każdego podmiotu podlegającego opodatkowaniu<sup>896</sup>.

Z zasadą sprawiedliwości związana jest zasada powszechności opodatkowania - powstała na przełomie XVII i XVIII wieku, w wyniku rozpowszechniania się idei rewolucji francuskiej. W przeszłości, podatki mając stanowy charakter umożliwiały całkowite zwolnienie z obowiązku ponoszenia danin na rzecz państwa osób należących do określonych, uprzywilejowanych grup społecznych czy stanów szlacheckich. Obecnie, przyjmuje się, iż obowiązek podatkowy nie może być uzależniony od osoby podatnika, jego stanowiska społecznego czy przynależności do określonego stanu. Zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania, należności fiskalne powinny równomiernie obciążać podmioty znajdujące się w identycznej sytuacji materialnej<sup>897</sup>.

Zasada powszechności opodatkowania jest konsekwencją zasady równości opodatkowania z której wynika nakaz jednakowego traktowania wszystkich ludzi w obrębie określonej klasy (kategorii), zaś wszystkie podmioty charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną) powinny być potraktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących<sup>898</sup>. Tym samym, w przypadku rozkładania obowiązku podatkowego zasada równości wymaga jednakowego, tj. według jednakowej miary, traktowania podmiotów charakteryzujących się daną cechą istotną i zakazuje dyskryminacji<sup>899</sup>.

Realizacja zasady sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania wymagałaby w mojej opinii likwidacji grup podatkowych, czyli usunięcia kryterium uzależniającego wysokość opodatkowania od przynależności spadkobiercy do konkretnej kategorii podmiotów. Współcześnie, w warunkach zmieniającego się modelu życia społecznego, wiele tradycyjnych wartości traci na znaczeniu poprzez stopniowe odejście od przyjętego modelu małżeństwa na rzecz związków partnerskich, czy związków jedнопłciowych. Dodatkowo, w warunkach coraz większej niezależności i samodzielności dzieci – tracą na znaczeniu rozwiązania wprowadzone na początku ubiegłego stulecia – nakładające na rodziców konieczność zagwarantowania wsparcia swoim potomkom. Obecnie, w chwili śmierci rodziców, dzieci są najczęściej dorosłymi osobami

---

<sup>896</sup> Por. R. Rybarski, *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 208

<sup>897</sup> I. Szczepańska, *Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2015, s. 100

<sup>898</sup> Orzeczenie TK z 12 grudnia 1994 r., K 3/94, OTK w 1994 r., cz. II, poz. 42, s. 141-142.

<sup>899</sup> Por. K. Działocha, uwagi do art. 84, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 10

mającymi stabilną sytuację materialną, życiową i własne dzieci pozostające na ich utrzymaniu. Ze względu na zmiany uwarunkowań społecznych i ekonomicznych, czynnikiem decydującym o zastosowaniu określonej stawki podatkowej powinna być faktyczna relacja łącząca zmarłego ze spadkobiercą, niż sztywne więzi rodzinne, nie zawsze pokrywające się z rzeczywistym stosunkiem krewnego do spadkodawcy. Przyjmując zasadę sprawiedliwości i powszechności opodatkowania postulowałbym zastosowanie jednej stawki podatku niezależnie od stopnia pokrewieństwa wynikającego z zakwalifikowania przez ustawodawcę osoby do określonej grupy podatkowej. Powyższa stawka, powinna być jednakowa dla każdego spadkobiercy lub – ze względu na fiskalną efektywność - całkowicie zniesiona, jak to ma miejsce w dwóch państwach o największych skupiskach Polonii. Szczególnie, iż wpływy podatkowe stanowią marginalne źródło dochodów dla państwa, a jednocześnie odgrywają istotną rolę w budżecie polskich gospodarstw domowych. W oparciu o badania statystyczne GUS, dochody polskich rodzin należą do najniższych spośród analizowanych państw. Zamożność przeciętnego Polaka jest kilkakrotnie niższa od statystycznego Irlandczyka, Niemca czy Australijczyka. Stąd też ponoszenie dodatkowych obciążeń fiskalnych należy uznać za nieetyczne i zbyteczne. Ustawodawca w swoich założeniach powinien dążyć do zachowania odpowiednich proporcji pomiędzy interesem państwa, a dobrem podatnika - eliminując obciążenia fiskalne o niskiej efektywności, a dużym koszcie społecznym. Obowiązywanie powyższych danin stoi w sprzeczności z założeniami racjonalnej polityki podatkowej i zasadą sprawiedliwości podatkowej.

Zasada równości i sprawiedliwości opodatkowania znalazła również odzwierciedlenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślającego, iż realizacja powyższych zasad nie oznacza konieczności przyznawania wszystkim kategoriom obywateli (grupom podmiotów) jednakowych praw i jednakowych obowiązków. W opinii Trybunału poszczególne kategorie podmiotów powinny być traktowane jednakowo (tzn. według jednakowej miary, bez zróżnicowań dyskryminujących), pod warunkiem zaistnienia jednakowej sytuacji faktycznej. „W zależności od podmiotowego i przedmiotowego zakresu poszczególnych regulacji ustawowych sfera praw i obowiązków obywateli może, a czasami wręcz powinna być kształtowana w sposób zróżnicowany, warunkujący osiągnięcie przez poszczególne kategorie podmiotów faktycznej równości”<sup>900</sup>.

---

<sup>900</sup> Orzeczenie TK z 29 maja 1996 r. K 22/95,

oraz Por. K. Działocha, Równość wobec prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w Polsce w: Zasada równości w orzecznictwie trybunałów konstytucyjnych, Wrocław 1990,

Por. A. Gomułowicz, Zasada równości opodatkowania jako przesłanka respektowania zasady prawidłowej legislacji podatkowej. Szczecin 2005, s. 481.

Jak przytacza Ł. Karczyński, ustawodawca może przyznawać określone ulgi i zwolnienia podatkowe, jako forma stymulowania pożądaných procesów ekonomicznych i gospodarczych. Powyższe instrumenty muszą jednak uzasadniać słuszne cele społeczno-gospodarcze, wyrażające wartości chronione konstytucyjnie<sup>901</sup>. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dopuszcza zatem rozbieżności w podejściu do poszczególnych podmiotów pod warunkiem słuszności takiego rozwiązania. W zakresie podatku od spadku brak jest jednak merytorycznego uzasadnienia stosowania odmiennych stawek podatkowych. Więzi rodzinne określające stopień pokrewieństwa nie wpływają na realizację celów gospodarczych, nie przyczyniają się również do wzrostu gospodarczego. Zastosowanie różnych stawek podatkowych nie znajduje uzasadnienia merytorycznego, gdyż głównym wyznacznikiem powinna być wola spadkodawcy i więzi emocjonalne łączące go z określoną osobą. Niewątpliwie większość przypadków dziedziczenia odbywa się w obrębie rodziny, jednak w sytuacjach, gdy wolą testatora spadek przypada innej osobie niż wynikałoby to z dziedziczenia ustawowego – taka okoliczność nie powinna rodzić konsekwencji fiskalnych dla spadkobiercy.

Kolejna zasada podatkowa wynika z relacji pomiędzy obowiązkiem podatkowym, a prawem do własności. Weryfikacja wpływu obciążeń fiskalnych na konstytucyjną ochronę własności wielokrotnie znajdowała się w kręgu zainteresowań Trybunału Konstytucyjnego, badającego zgodność przepisów podatkowych z konstytucyjną gwarancją ochrony własności, innych praw majątkowych oraz prawa do dziedziczenia.

Ograniczenie prawa własności możliwe jest przy zachowaniu określonych mechanizmów. W swoim orzecznictwie, Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że „nie każde oddziaływanie ustawodawcy na sytuację majątkową jednostki jest równoznaczne z ingerowaniem w sferę prawa własności”<sup>902</sup>. Swoboda ustawodawcy w sferze kształtowania obowiązków ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych w zakresie podatków, nie jest jednak nieograniczona. Obciążenia fiskalne nie mogą naruszać istoty prawa własności, stanowić formy wywłaszczenia czy przekształcać się w instrument konfiskaty mienia<sup>903</sup>. „Jednakże przyjęcie tezy, że każde ograniczenie majątkowe,

---

<sup>901</sup> Wyrok TK z 17 stycznia 2001 r. K 5/00

Oraz Ł. Karczyński, Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego, Gdańsk 2007, s. 7

<sup>902</sup> Wyrok TK z 22 maja 2002 r., K 6/02

<sup>903</sup> Wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., K 18/98,

Wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., K 27/98,

Wyrok TK oraz z 25 listopada 1997 r., K 26/97.

wynikające z nałożenia podatku lub innej daniny publicznej, jest niedopuszczalnym ograniczeniem własności, prowadziłoby do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego własności<sup>904</sup>. „Tak duża ochrona własności i innych praw majątkowych nie ma uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji”<sup>905</sup>. „Konstytucja nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym Konstytucja w znaczącej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji, w odniesieniu do prawa daninowego, a więc obowiązku ponoszenia przez każdego ustawowo określonych ciężarów i świadczeń publicznych”<sup>906</sup>.

Zasada ochrony własności dopuszcza zatem możliwość nakładania obowiązku fiskalnego na podmioty. Ważne jednak, aby wysokość pobieranych obciążeń nie naruszała konsystencji majątkowej. Z tego powodu, podatek od spadku - pobierany w wysokościach gwarantujących zachowanie masy spadkowej w stopniu zbliżonym do wartości otrzymanej od spadkodawcy - zgodny jest z zasadą ochrony własności.

Kolejną normą związaną z podatkiem od spadku jest zasada przeciwdziałania podwójnemu opodatkowaniu. Podwójne opodatkowanie oznacza wielokrotne opodatkowanie tego samego źródła dochodu<sup>907</sup>. W nauce prawa podatkowego wyróżnia się dwa ujęcia tego zjawiska: aspekt ekonomiczny i prawny. Podwójne opodatkowanie w kontekście ekonomicznym występuje w sytuacji pobrania minimum dwa razy podatku z tego samego dochodu lub z tego samego majątku - należącego do dwóch lub więcej podmiotów<sup>908</sup>. Drugie ujęcie koncentruje się na kryterium podmiotowym, czyli sytuacji dwukrotnego opodatkowania dochodu lub majątku należącego do tego samego podmiotu<sup>909</sup>.

Niezależnie od przyjętego kryterium, cechą podwójnego opodatkowania jest wielokrotne obłożenie daniną fiskalną tego samego zdarzenia bądź w ujęciu podmiotowym bądź przedmiotowym.

Zakaz wielokrotnego opodatkowania nie znajduje się jednak wśród norm wynikających z Konstytucji. Ustawa zasadnicza nie zabrania tego procederu. Zatem naruszenie zasady

---

<sup>904</sup> Wyrok z 30 stycznia 2001 r., K 17/00,

<sup>905</sup> Wyrok z 11 grudnia 2001 r., SK 16/00,

<sup>906</sup> Por. postanowienie z 18 listopada 2008 r., SK 23/06,

<sup>907</sup> Por. S. Pszczółkowski, Zagadnienie podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych, Warszawa 1928, s. 7.

<sup>908</sup> Por. B. Kucia-Guściora, Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa, Warszawa 2009, s. 386.

<sup>909</sup> Ibidem, s. 387

podwójnego opodatkowania nie prowadzi automatycznie do naruszenia Konstytucji. Potencjalna niezgodność z Konstytucją może wynikać tylko z sytuacji, gdy podwójne opodatkowanie nadmiernie ingeruje w prawa majątkowe podatnika<sup>910</sup>.

Pomimo braku konstytucyjnego zakazu wielokrotnego opodatkowania majątku - w tym majątku spadkowego, - zjawisko nadmiernego fiskalizmu wynikające z kilkukrotnego obciążenia tego samego przedmiotu lub tego samego podmiotu opodatkowania uważam za moralnie niesprawiedliwe i ekonomicznie krzywdzące. Uniknięcie nadmiernej konfiskaty majątku nie stanowi w mojej opinii argumentu przed prawnym przyzwoleniem na tego typu działanie. Opodatkowanie tego samego stanu faktycznego jest nielogiczne i nieracjonalne. Dążeniem ustawodawcy powinno być wyeliminowanie takich praktyk z otoczenia prawnego. Każde podwójne opodatkowanie, niezależnie od faktycznego wymiaru pobranego podatku należy rozpatrywać w kategoriach konfiskaty mienia. Z tego powodu, mechanizm w postaci funkcjonowania zasady unikania podwójnego opodatkowania powinien przyświecać każdemu legislatorowi.

#### **6.4. Etyczne i społeczne konsekwencje podatku od spadków**

Podatek od spadku często przedstawiany jest jako podatek od śmierci. Wynika to z faktu, iż jest to należność fiskalna będąca konsekwencją otrzymania majątku po osobie zmarłej. Wielokrotnie podkreślany jest jako przejaw wielkiej niesprawiedliwości, gdyż jak wskazuje D. Halliday: jeśli ciężko pracujesz i oszczędzasz pieniądze na zakup i utrzymanie swojego domu, wówczas nie powinno dochodzić do sytuacji zmuszającej twoich spadkobierców do jego sprzedaży w celu uregulowania należnego podatku<sup>911</sup>. Aspekt irracjonalności przytacza również M. Friedman: „jest nielogiczne, że człowiek jest uprawniony do posiadania rzeczy, które wytworzył w oparciu o posiadane talenty i wykonaną pracę, jednak nie jest upoważniony do przekazania swojego majątku osobom mu bliskim. Innymi słowy, zachęca się do swawolnego trybu życia bez dążeń do osiągnięcia wyższych celów”<sup>912</sup>. Bardziej krytycznie aspekt opodatkowania spadków

---

<sup>910</sup> Wyrok TK z 25 października 2004 r., SK 33/03, oraz Por. A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2011, s. 696.

<sup>911</sup> D. Halliday, *Is inheritance morally distinctive*, Melbourne 2013, s. 1-2

<sup>912</sup> Por. M. Friedman, R. Friedman, *Free to choose*, London 1979, s. 165

przedstawił R. Nozick, ujmując ten podatek jako formalny zakaz przeciwko propagowaniu działań urzeczywistniających prawdziwą miłość<sup>913</sup>.

Przytoczone opinie przedstawiają podatek od spadku jako niemoralny i niesprawiedliwy. Wskazują tę należność jako przejaw podwójnego opodatkowania, gdzie ciężar fiskalny nakładany jest dwukrotnie na te same dobra. Za pierwszym razem, gdy opodatkowane jest wynagrodzenie i ponownie, w momencie przekazania majątku spadkobiercom. W opinii przeciwników podatku, nakładanie tej należności na dobra będące wynikiem pracy całego życia jest czynnikiem zniechęcającym do podejmowania działań zmierzających do pomnażania posiadanej własności. Deprymuje bowiem do podejmowania wysiłku i demotywuje do pomnażania majątku, gdyż na końcu i tak efekty pracy zostaną pomniejszone poprzez konieczność uregulowania zobowiązań fiskalnych. W ten sposób, motywacja do pracy i oszczędzania jest znacząco zredukowana<sup>914</sup>.

Jak wskazuje L. Murphy i T. Nagel, podatek od spadku jest formą kary nakładanej wielokrotnie za to samo „przestępstwo”, gdzie pojęcie „przestępstwa” traktowane jest jako synonim dobytku zmarłego. Za pierwszym razem opodatkowując dochód, za drugim razem opodatkowując składniki majątku (np. poprzez nakładanie podatku od nieruchomości, czy podatku od sprzedaży) oraz za trzecim razem, w momencie przekazania składników majątku spadkobiercom<sup>915</sup>.

Przeciwnicy opodatkowania wskazują zatem podatek od spadku jako formę kary za szlachetne, pożądane i przyzwoite zachowanie. Bardzo ciekawy przykład irracjonalności tego podatku przedstawił E. McCaffery, prezentując hipotetyczny przykład dwóch mężczyzn mających świadomość nadchodzącej śmierci. Obaj posiadając majątek w wysokości 10 milionów funtów, obaj mający przed sobą tylko rok życia i obaj posiadający dzieci. Pierwszy – z hipotetycznych mężczyzn - zdecydował się wykorzystać pozostający mu czas na zabawę, przeznaczając cały swój dobytek na sfinansowanie własnej rozrywki. Druga osoba, podjęła odmienną decyzję, utrzymując majątek celem jego przekazania po śmierci dzieciom. Na końcu autor zadaje pytanie: które z tych dwóch postępowania jest przejawem działań wyższego rzędu, zachowaniem o wysokim stopniu moralności i czynnością pozbawioną egoizmu? Odpowiedź wydaje się oczywista. Jednak co interesujące, to właśnie osoba decydująca się na utrzymanie majątku i przekazanie go najbliższej rodzinie zostanie opodatkowana. Dzieje się tak, ponieważ pierwszy mężczyzna nie pozostawił po sobie nic co mogłoby podlegać opodatkowaniu. Całość bowiem dobytku została przeznaczona na osłodzenie i uprzyjemnienie sobie ostatnich miesięcy życia. Druga natomiast osoba, żyjąc

---

<sup>913</sup> Por. R. Nozick, *Anarchy, state and utopia*, New York 1974, s. 167

<sup>914</sup> R. Prabhakar, K. Rowlingson, S. White, *How to defend inheritance tax*, London 2008, s. 23

<sup>915</sup> L. Murphy, T. Nagel, *The myth of ownership*, Oxford 2001, s. 143

racjonalnie naraziła swoich najbliższych na konieczność uregulowania podatku<sup>916</sup>. Powyższy przykład wyraziście obrazuje irracjonalność i nonsensowność tej daniny i jej jednoczesny wpływ na propagowanie postaw beczynności i bezproduktywności.

Z tego też powodu, należy zgodzić się z opiniami wskazującymi na główne zalety wyeliminowania powyższego podatku. Przede wszystkim jest to możliwość przekazywania całości majątku – nieuszczonego o wartość wymaganej należności. Szczególnie, iż przekazywane aktywa są najczęściej efektem wieloletniej pracy zmarłego. Bez wątpienia brak opodatkowania przyczyni się do poprawy sytuacji majątkowej obdarowanych. Zwłaszcza w polskich warunkach ekonomiczno-społecznych, gdzie sytuacja materialna polskich rodzin wskazuje na wieloletnie zaniedbania gospodarcze kraju i olbrzymie dysproporcje w dochodach i posiadanych aktywów w porównaniu do mieszkańców państw zachodnich.

Kolejnym argumentem przeciwko utrzymywaniu podatku od spadku jest powszechne zaniżanie wartości dziedzicznego majątku przez spadkobierców. Deklarowanie niższej wartości – dziedziczonych składników – wiąże się z chęcią pomniejszenia podstawy opodatkowania i tym samym zmniejszenia wartości należnego podatku.

Funkcjonujący podatek ma również marginalny wpływ na finanse publiczne i dochody budżetowe państwa. Likwidacja podatku miałaby zatem ograniczone znaczenie, nie wywołując w praktyce znaczących ubytków w przychodach fiskalnych kraju. Zniesienie obciążenia spowodowałoby natomiast zwiększenie siły nabywczej obywateli, co w praktyce przełożyłoby się na zwiększenie wpływów z podatków pośrednich nakładanych na konsumpcję i inwestycje.

Wśród ekonomistów znajdują się jednak zwolennicy obowiązywania podatku od spadku. Jednym z argumentów przytaczanych za koniecznością funkcjonowania tej daniny jest aspekt sprawiedliwości związany z powszechnością opodatkowania każdej formy aktywności gospodarczej, szczególnie czynności związanych z przyrostem majątku. Konstrukcja systemu podatkowego opodatkowuje dochody z wykonywanej pracy i realizowanej działalności. Jak wskazują zwolennicy, nieuczciwe jest zatem opodatkowanie dochodów z ciężkiej pracy i jednocześnie pozostawianie poza aparatem fiskalnym zysków uzyskiwanych z tytułu spadku tylko dlatego, że zostały osiągnięte nie w efekcie ciężkiej pracy, lecz w wyniku bliskich relacji rodzinnych lub emocjonalnych - łączących spadkobierców ze zmarłym.

Powyższy argument nie można jednak uznać za zasadny. Osoby otrzymujące spadek, często przyczyniają się do jego powstania w sposób bezpośredni lub pośredni. Ujęcie bezpośrednie jest

---

<sup>916</sup> E. McCaffery, *The political liberal case against the estate tax*, Hanover 1994, s. 281



następstwem wspólnej pracy, solidarnego podziału obowiązków jak również emocjonalnego i fizycznego wsparcia w podejmowanych działaniach i decyzjach. Osiągnięcie dóbr materialnych jest procesem wieloletnim. Pomnażanie majątku możliwe jest poprzez podział obowiązków, w których jedna strona koncentruje się na czynnościach zawodowych, gdy druga na aspektach rodzinnych (związanych z wychowywaniem dzieci, osobistym wsparciem oraz pracą na rzecz wspólnego gospodarstwa domowego).

Aspekt pośredni pomnażania majątku to z kolei konsekwencja opieki nad spadkodawcą w okresie jego choroby oraz w ostatnich latach życia. Jednak przede wszystkim ujęcie pośrednie jest źródłem powstania majątku poprzez sam fakt obecności bliskiej osoby. Rodzina, dzieci i małżonek mogą być osobami stymulującymi do podejmowania określonych decyzji życiowych mających na celu powiększanie dóbr materialnych. To dla osób bliskich spadkodawca znajduje motywację do wytrwałej pracy i konsekwentnego działania, którego celem jest późniejsze przekazanie uzyskanych dóbr najbliższym. Bez tego ujęcia, praca i życie spadkodawcy nie znajdowałyby sensu, pozostawiając jedynie stagnację i niechęć do działania. Sama obecność ukochanych osób stymuluje do działania i pracy, której efektem jest dziedziczony majątek.

Drugim argumentem przytaczanym przez zwolenników utrzymania opodatkowania jest korzystny wpływ powyższego obciążenia na niwelowanie dysproporcji społecznych, poprzez zwiększanie szans osób niezamożnych. Dzieci z rodzin o niskim poziomie materialnym na starcie znajdują się bowiem w gorszej sytuacji życiowo-zawodowej od dzieci z zamożnych gospodarstw domowych. Jak wskazują sympatycy tego podatku, podatek od spadku jest zatem skuteczną „bronią” w dążeniu do „równych szans życiowych”<sup>917</sup>.

W nauce ekonomii, istnieje długa tradycja prowadzenia badań analizujących wpływ dziedziczenia na zjawisko nierówności majątkowych w społeczeństwie. W latach trzydziestych XX w. przedmiotem zainteresowania nauki była weryfikacja sytuacji finansowej synów w skutek otrzymania spadku po ojcu<sup>918</sup>. Wyniki przeprowadzonych badań wskazywały, iż 1/3 majątku synów była następstwem dziedziczenia. Późniejsze badania prowadziły do podobnych konkluzji. Dziedziczenie przyczyniało się do znaczącej poprawy sytuacji materialnej spadkobierców. W przeprowadzonych w latach sześćdziesiątych badaniach, 67% składników majątku było rezultatem otrzymania spadku<sup>919</sup>. Wykonane analizy nie dowodziły jednoznacznie, iż dziedziczenie jest źródłem nierówności społecznych. W opinii części ekonomistów, brak jest niezbitych dowodów

---

<sup>917</sup> R Prabhakar, K. Rowlingson, S. White, *How...op.cit.*, s. 2

<sup>918</sup> Por. J. Wedgwood, *The economics of inheritance*, London 1939

<sup>919</sup> Por. C. Harbury, D. Hitchens, *Inheritance and wealth inequality in Britain*, London 1979

na powyższą korelację. Szczególnie, iż zamożni rodzice mogą przekazywać swoim potomkom inne wartości wpływające na późniejszą sytuację finansową dzieci - niekoniecznie mające wymiar materialny<sup>920</sup>. Wśród elementów oddziaływujących na przyszłą pozycję finansową dzieci można zaliczyć: wychowanie, predyspozycje do nauki, zaszczepienie określonych wartości czy sfinansowanie edukacji.

W kontraście do powyższych poglądów prezentowane są modele teoretyczne A. Wilhelma i praca empiryczna P. Menchika popierające hipotezę, w której dziedziczenie wskazywane jest jako główne źródło nierówności<sup>921</sup>. Odmienny pogląd wyraził J. Stiglitz (amerykański ekonomista i laureat nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii), tworząc w 1969 roku model symulacyjny, którego wzór nie potwierdzał wpływu międzypokoleniowych transferów na zjawisko nierówności majątkowych w społeczeństwie<sup>922</sup>. Należy również wskazać, iż wiele z przeprowadzonych symulacji nie dostarczało jednoznacznych i wiarygodnych wniosków na potwierdzenie którejkolwiek z teorii. Gdy część badań nie gwarantowała adekwatnych wyników, inne z kolei skupiały się motywach dystrybucji majątku w obrębie rodziny. Dla przykładu, sondaże prowadzone przez G. Beckera i N. Tomesa wskazywały na trend, w którym rodzice przekazują większą część z posiadanego przez siebie majątku mniej zaradnym dzieciom. Dążąc w ten sposób do zniwelowania dysproporcji pomiędzy rodzeństwem i zwiększenia szans mniej przedsiębiorczym i słabiej utalentowanym potomkom<sup>923</sup>.

Zwolennicy utrzymania podatku, przekonują zatem do jego zbawienego wpływu na niwelowanie zjawiska nierówności społecznych. Socjolog R. Prabhakar, K. Rowlingson oraz S. White podają hipotetyczny przykład dwóch jednakowo utalentowanych młodych osób. Obie posiadają identyczne cechy osobowościowe, jednak ze względu na swój status materialny i pozycję społeczną znajdują się w całkowicie odmiennej sytuacji wpływającej na ich przyszłe życie i ścieżkę kariery zawodowej. Według autorów, każda z przykładowych postaci powinna mieć równe szanse rozwoju oraz jednakowe okolicznościach do korzystania z posiadanych przez siebie umiejętności, niezależnie od pochodzenia społecznego. Nie mają jednak takiej szansy, ponieważ osoba zamożniejsza ma większe możliwości założenia firmy, kształcenia się na lepszych uczelniach, zdobycia wyższego wykształcenia, a nawet podjęcia bezpłatnych staży w celu zdobycia

---

<sup>920</sup> R. Prabhakar, K. Rowlingson, S. White, *How...op.cit.*, s. 12

<sup>921</sup> L. Arrondel, C. Grange, *Transmission and inequality of wealth: an empirical study of wealth mobility from 1800-1938 in France*, Berlin 2006, s. 212

<sup>922</sup> Por. J. Stiglitz, *Distribution of wealth among individuals*, New York 1969, s. 382-397

<sup>923</sup> G.S. Becker, N. Tomes, *An equilibrium theory of the distribution of income and intergenerational mobility*, Chicago 1979, s. 1158

doświadczenia zawodowego. Taka osoba ma również szansę podróżowania, nawiązywania kontaktów i czerpania inspiracji z otoczenia. W opinii przytoczonych naukowców, nierówność w dziedziczeniu przekłada się na nierówność szans, dlatego podatek od spadków jest właściwym narzędziem służącym zniwelowaniu nierówności i zapewnianiamyjącym jednakowe szanse niezależnie od przynależności społecznej i zamożności rodziny<sup>924</sup>.

Wymieniony powyżej przykład i dokonania analiza konsekwencji dziedziczenia można uznać za utopijną formę dążenia do zachowania równości w społeczeństwie. Brak możliwości przekazania majątku najbliższym – w celu podjęcia próby zniwelowania różnic – nie jest niczym innym jak formą kary nakładanej na aktywnych, zapobiegliwych i kreatywnych spadkodawców. Gorsza pozycja materialna młodych osób może być przecież rezultatem bierności, indolencji i lenistwa ich rodziców, którzy w ten sposób nie mają w konsekwencji nic do przekazania. Jest to jednak wyłącznie efekt ich zaniechań i podjętych za życia decyzji. Z drugiej strony, jeśli ktoś ciężko pracował, dążąc do zapewnienia lepszej przyszłości swojemu dziecku, dlaczego karać taką osobę poprzez nakładanie podatku. Tego typu zachowanie jest demotywujące i niesprawiedliwe. Wywołuje reakcje ucieczki przed opodatkowaniem, zmusza do podejmowania działań zmierzających do uniknięcia uregulowania należności oraz narzuca konieczność rozpoczęcia wszystkiego od samego początku. Zapewnienie równości szans poprzez zrównanie dochodów jest nieetyczne. Nie można zmuszać każdego pokolenia do rozpoczęcia wszystkiego od nowa. Z tego powodu wyłącznie 100% podatek gwarantowałby pełną równość szans i brak jakichkolwiek dysproporcji społecznych. Jednak współcześnie nie istnieje system podatkowo-prawny będący faktycznym urzeczywistnieniem takiej wizji, gdyż w praktyce ograniczałoby to możliwość dziedziczenia nawet „skromnego” majątku wśród niezamożnych rodzin.

Pewne uzasadnienie dla postulatów R. Prabhakar, K. Rowlingson oraz S. White mogłoby mieć zastosowanie w przypadku dziedziczenia wielomilionowych fortun. Jednak należy mieć na uwadze, iż oddziaływanie takiego podatku nadal miałoby ograniczony wpływ na zniwelowanie nierówności społecznych. Powodem takiego stanu rzeczy jest dążenie ludzi do wiązania się z osobami z tego samego stanu społecznego. Z tego powodu, nawet teoretyczna możliwość równomiernego rozłożenia bogactwa wśród społeczeństwa jest jeszcze bardziej utrudniona. Bogatsi ludzie najczęściej są partnerami ludzi wywodzących się z zamożnych środowisk. Empiryczne dowody takiego stanu rzeczy dostarczają badania przeprowadzone przez M. Szydlík, która wyciągnęła takie wnioski na podstawie badań przeprowadzonych w 1996 roku Niemczech.

---

<sup>924</sup> R Prabhakar, K. Rowlingson, S. White, How...op.cit., s. 18

Jednocześnie, Szydlik stwierdziła, że: "Ci, którzy nie mają niczego, na ogół nie otrzymują nic... bogaci natomiast otrzymują coraz więcej, stając się coraz bardziej zamożni"<sup>925</sup>. Inne wnioski wyciągnął E. Wolff wykorzystujący do swoich badań dane z amerykańskiej ankiety na temat finansów gospodarstw domowych. Wolff przeanalizował wpływ dziedziczenia na nierówności majątkowe w USA w latach 1989-1998. Okazało się, że bogatsze gospodarstwa domowe otrzymywały większe spadki niż ich ubożsi odpowiednicy. Ale jako część ich bieżącego poziomu aktywów, transfery majątkowe były w rzeczywistości większe w przypadku biedniejszych gospodarstw domowych niż tych bogatszych. Biedni ludzie wydają swoje niewielkie spadki, podczas gdy bogaci są w stanie dodać je do swoich bieżących zasobów aktywów przeznaczając je na inwestycje, a nie bieżącą konsumpcję. W rezultacie, to biedniejsze gospodarstwa domowe bardziej odczuwają fakt otrzymania spadku niż ich zamożni odpowiednicy<sup>926</sup>.

## 6.5. Podsumowanie i wnioski

Spadkodawcy muszą mieć możliwość przekazania swoich przedmiotów – często o znaczeniu emocjonalnym - przyszłym pokoleniom. Transfer dóbr powinien odbywać się swobodnie bez ryzyka poniesienia zobowiązań podatkowych, nawet jeśli ich skutkiem byłoby spowodowanie pewnych nierówności społecznych.

Celem tego rozdziału było udzielenie odpowiedzi na pytanie czy państwa stosujące podatek od spadku uzyskują dochody uzasadniające jego obowiązywanie. Przeprowadzone analizy wskazują, iż budżet państwa nie potrzebuje tych środków, gdyż stanowią one marginalne źródło dochodów, nie odgrywając praktycznego znaczenia w państwach stosujących ten podatek.

Obowiązywanie jednak tego podatku, wiąże się z obowiązkiem po stronie spadkobierców uregulowania wymaganej kwoty podatku. Jak wskazują badania głównego urzędu Statystycznego oraz Credit Suisse, kondycja finansowej polskich gospodarstw domowych, wysokość uzyskiwanych dochodów oraz warunki i standard życia polskich rodzin należy do jednych z najniższych w Europie. Funkcjonowanie zatem podatku od spadku wiąże się z uciążliwością powyższej daniny w relacji do posiadanych środków. Dobytek statystycznego Polaka jest kilkakrotnie mniejszy od statystycznego Irlandczyka, Niemca czy Australijczyka. Stąd też

---

<sup>925</sup> M. Szydlik, *Inheritance and Inequality: Theoretical Reasoning and Empirical Evidence*, Oxford 2004, s. 42

<sup>926</sup> R. Prabhakar, K. Rowlingson, S. White, *How...op.cit.*, s. 15

utrzymywanie powyższych obciążeń fiskalnych, a nawet wielokrotne opodatkowanie tego samego spadku należy uznać za nieetyczne i zbyteczne.

## **Wnioski i postulaty de lege ferenda**

Polacy od zarania dziejów są narodem o dużych skłonnościach do emigracji. Kolejne pokolenia naszych rodaków opuszczają ojczyznę szukając szans na lepsze życie na obczyźnie. Motywacją do wyjazdów jest dążenie do rozwiązania trudności materialnych lub rodzinnych, a w przeszłości brak akceptacji dla ówczesnej sytuacji politycznej i społecznej. Polacy wyjeżdżając kierują się do wysokorozwiniętych i zamożnych krajów: w szczególności do Niemiec, Francji, Anglii, Irlandii, Ameryki Północnej oraz Australii. W tych państwach obecnie przebywa 14 milionów osób mających polskie obywatelstwo lub korzenie.

Mobilność społeczeństwa oraz skala dotychczasowej emigracji powoduje wzrost problemów i trudności wynikających z wielokrotnego opodatkowania spadków transgranicznych. Wartość oraz skala nabywanych aktywów jest współcześnie nieporównywalna. Granice międzypaństwowe czy bariery komunikacyjne przestają odgrywać jakiegokolwiek znaczenie przed podjęciem decyzji o wyjeździe. Emigracja nigdy wcześniej nie była tak prosta jak to ma miejsce obecnie.

Przebywanie poza granicami kraju tak licznego grona potencjalnych spadkodawców wywołuje komplikacje prawno-podatkowe. Śmierć osoby bliskiej (krewnego, przyjaciela, partnera) zawsze oznacza konieczność zainicjowania procesu przeniesienia własności. W ten sposób, majątek należący uprzednio do zmarłego – w wyniku dziedziczenia - zostaje przekazany polskiemu obywatelowi i to niezależnie od rzeczywistego miejsca przebywania czy faktycznych związków z ojczyzną. Czynnikiem determinującym konieczność opodatkowania nie zawsze jest kryterium obywatelstwa. W większości badanych państw jest nim miejsce stałego zamieszkania, oznaczające kraj stałego pobytu. Elementami określającymi miejsce stałego zamieszkania są okoliczności wskazujące terytorium danego państwa, jako główny ośrodek interesów osobistych i gospodarczych zmarłego. Istotnym – ale nie jedynym - kryterium świadczącym o powyższym związku jest fakt posiadania nieruchomości. Centrum życiowe podatnika przejawia się również istnieniem silnych powiązań międzyludzkich i materialnych z danym krajem. O powyższych relacjach świadczy miejsce przebywania najbliższej rodziny, czy miejsce prowadzenia działalności zarobkowej.

Uwarunkowania prawne funkcjonujące w większości państw o największych skupiskach Polonii skutkują koniecznością uiszczenia podatku od spadku - stanowiącego formę daniny z tytułu wzbogacenia się przez następcę prawnego. Obowiązek uregulowania powyższej należności

obowiązują w Niemczech, Francji, Irlandii, Anglii oraz Stanach Zjednoczonych. Kanada oraz Australia należą do wyjątków. Oba kraje zrezygnowały z poboru tej należności. W rezultacie, transfer dóbr w wyniku śmierci nie jest obciążony żadnym podatkiem. Spadkobiercy niezależnie od stopnia korelacji oraz wysokości dziedziczonego majątku nie ponoszą żadnych zobowiązań fiskalnych. W konsekwencji, do budżetu Kanady oraz Australii nie wpływają dochody z tytułu powyższego podatku. Jak wskazują jednak wyniki statystyczne i wysokość gromadzonych dochodów fiskalnych, rezygnacja z podatku od spadku nie odegrała istotnego wpływu na sytuację budżetową tych państw.

Dziedziczenie we wszystkich analizowanych państwach opiera się na swobodzie testowania, której skala i zakres zróżnicowany jest w oparciu o krajowe przepisy. Prawo niemieckie daje pierwszeństwo dziedziczeniu opartemu na oświadczeniu woli spadkodawcy, wyrażonemu w formie testamentu. Dziedziczenie ustawowe ma miejsce wyłącznie w przypadkach braku testamentu. Priorytet dziedziczenia testamentowego nad ustawą wskazuje, iż testament jest podstawową formą rozporządzania majątkiem na wypadek śmierci. Ograniczenie swobody wynika wyłącznie z systemu zachowku i podatku spadkowego.

Francuskie prawo spadkowe, jako punkt wyjścia przyjmuje obowiązek zapewnienia ochrony rodzinie, nakładając rygorystyczne ograniczenia w zakresie swobody rozporządzania majątkiem na wypadek śmierci. Potomkowie zmarłego są uprawnieni do otrzymania określonej wartości majątku rodzica. Testator ma swobodę decydowania wyłącznie o pozostającej części. Pewną zmianą – rozszerzającą zakres swobody testowania i ograniczającą ochronę najbliższych - jest możliwość zrzeczenia się przez potomka przysługującego mu prawa do części obowiązkowej. Powyższa czynność odbywa się za życia rodzica, co skutkuje psychologiczną barierą dziecka przed przeciwstawieniem się woli rodzica. Z tego powodu, akceptacja potomka jest najczęściej zwykłą formalnością i skutkuje niemal nieograniczoną obecnie swobodą testowania we Francji.

W Anglii wyróżnia się dwie formy dziedziczenia. Pierwszą opartą na testamencie, drugą wynikającą z ustawy. Do dziedziczenia testamentowego dochodzi w sytuacji, gdy spadkodawca pozostawia po sobie ważny testament, przedstawiając w nim swoją ostatnią wolę oraz wskazując podmioty, którym przekazuje poszczególne składniki swojego majątku. Prawo angielskie przewiduje pełną swobodę dysponowania majątkiem na wypadek śmierci. Jedynym formalnym ograniczeniem jest uprawnienie przysługujące najbliższej rodzinie, polegające na możliwości wniesienia roszczenia o wypłatę świadczenia „family provisions”. W przypadku wyroku sądowego zasądzającego takie świadczenie, spadkobierca testamentowy zobligowany jest do jego wypłaty.

Obowiązujące w Irlandii przepisy dotyczące dziedziczenia nakładają znaczące ograniczenia w zakresie swobody testowania. Małżonkowi nadano specjalny status i preferencje, polegające na automatycznym wydzieleniu z masy spadkowej prawnie zagwarantowanych udziałów. Dzieciom natomiast umożliwiono wniesienie do sądu roszczenia, w sytuacji gdyby rodzic nie dopełnił moralnego obowiązku, nie przyznając potomkom odpowiedniego zabezpieczenia materialnego. Obowiązująca od pół wieku ustawa gwarantuje zatem małżonkowi bardzo mocną pozycję.

Współcześnie, w Stanach Zjednoczonych obowiązującym punktem wyjścia jest pełna autonomia jednostki, przejawiająca się w całkowitej swobodzie testowania. Prawo do nieskrępowanego rozporządzania majątkiem, gwarantuje spadkodawcy możliwość rozdysonowania swojej własności zgodnie z własną wolą, łącznie z całkowitym wykluczeniem najbliższej rodziny, w tym nieletnich, niepełnosprawnych lub ciężko chorych dzieci. Charakterystyczna dla amerykańskiego systemu niczym nie ograniczona swoboda testowania, oznacza nieskrępowane prawo do przekazania własności dowolnie wybranej przez spadkodawcę osobie. Ta wolność w rozporządzaniu majątkiem na wypadek śmierci jest zakorzeniona w świadomości każdego Amerykanina. Najważniejszym jednak wnioskiem wynikającym ze swobody testowania jest ogromny mit o niewzruszalności ostatniej woli zmarłego w amerykańskiej rzeczywistości. Zdecydowana większość orzeczeń sądowych przyznaje pierwszeństwo moralnym obowiązkom zmarłego, poprzez eliminację jego nieetycznego zachowania i anulowanie rozporządzeń sprzecznych ze zdrowym rozsądkiem i podstawowymi zasadami społecznymi.

W przypadku rozwiązań funkcjonujących w Kanadzie, wszystkie prowincje tego kraju znacząco ograniczyły całkowitą swobodę testowania spadkodawcy. W oparciu o obowiązujące przepisy, testator może bez przeszkód rozporządzać całym swoim majątkiem na rzecz dowolnie wybranych przez siebie osób. Jeśli jednak jego postanowienia testamentowe w rażący sposób pominią interesy najbliższej rodziny, wówczas krewnym przysługuje prawo do ochrony swojego interesu prawnego.

Prawo spadkowe w Australii – podobnie jak w Kanadzie – podlega jurysdykcji poszczególnych terytoriów posiadających pełną autonomię legislacyjną. Na podstawie ustawodawstwa obowiązującego w poszczególnych stanach, Australia jest krajem o dużym stopniu swobody testowania. Jediną formą ingerencji w jej zakres jest możliwość wniesienia do sądu roszczenia o przyznanie „family provision”. Prawo wniesienia skargi do sądu przysługuje osobom uprawnionym, do których zalicza się: małżonka; osobę z którą zmarły pozostawały bliskich



relacjach osobistych; dzieci; byłego małżonka; wnuki zamieszkujące ze zmarłym we wspólnym gospodarstwie domowym oraz inne osoby całkowicie lub częściowo zależne od zmarłego. Od decyzji sądu, uzależnione jest przyznanie świadczeń oraz ich wysokość.

Obecnie obowiązujące przepisy prawa spadkowego w Polsce również stoją na gruncie zasady swobody testowania. Każda osoba mająca zdolność testowania może - w drodze testamentu - dokonać rozporządzeń swoim majątkiem na wypadek śmierci. Tym samym spadkodawca ma prawo do samodzielnego i niezależnego rozdysponowania własnych dóbr pomiędzy dowolne wybrane przez siebie podmioty, przyjmując za kryterium wyboru nie tylko korelacje rodzinne ale również zachowanie i postawę potencjalnych spadkobiorców względem samego testatora. Jediną formą ograniczającą jest – analogicznie jak w Niemczech – system zachowku i podatek spadkowy.

Obowiązująca - w państwach o największych skupiskach Polonii - szeroka swoboda testowania jest pozytywnym przejawem prawa do dysponowania swoim mieniem. Spadkodawca jest bowiem osobą najbardziej uprawnioną do oceny relacji łączących go z innymi ludźmi i z tego powodu, jego wola powinna odgrywać kluczową rolę w ustaleniu kogo obdarować, a kogo wykluczyć. Wyłącznie w wyjątkowych sytuacjach (takich jak: pominięcie chorego lub niepełnoletniego potomka czy wykluczenie małżonka) prawo powinno umożliwiać sądom skorygowanie rozporządzeń testamentowych spadkodawcy, gwarantując ochronę najsłabszych i zapewniając elementarne zasady sprawiedliwości. Niezależnie od przyznanych prerogatyw do dystrybuowania aktywów według własnej woli, istnienie narzędzi blokujących irracjonalne i szkodliwe zachowanie jest niezbędne. Na tym tle, prawo do określonego udziału w masie spadkowej małżonka jest uzasadnione logicznie. Czynnikiem legitymującymi zasadność przyznania „niekwestionowanej” części małżonkowi powinna być długość wspólnego stażu pożycia. Majątek zgromadzony przez spadkodawcę rzadko jest efektem jego samodzielnej pracy. Bez wsparcia, pomocy i zaangażowania drugiej osoby nie byłoby na to praktycznych sposobności. W oparciu o powyższe przesłanki, małżonek zawsze powinien mieć określony udział w masie spadkowej, której wysokość powinna być skorelowana z długością trwania związku małżeńskiego. Im dłuższy staż, tym większy udział procentowy. Jednocześnie dopuszczalne jest wprowadzenie uwarunkowania, iż w przypadku małżeństw trwających krótko (przykładowo mniej niż rok), istnieje prawne przyzwolenie na wykluczenie małżonka z kręgu spadkobiorców, w sytuacji gdyby ta nie została powołana do spadku przez spadkodawcę w testamencie. Niedostatecznie długo trwający związek małżeński, ze względów pragmatycznych pozbawia zasadności ochrony małżonka, gdyż ewentualny wkład w wypracowanie majątku spadkodawcy nie mógł być istotny. Z tego powodu,

pominięcie małżonka w ostatniej woli spadkodawcy, nie powinno pociągać konieczności przyznania jakiegokolwiek udziału w masie spadkowej zmarłego. Analogicznie, popełnienie ciężkiego przestępstwa przeciwko spadkodawcy – niezależnie od długości związku - automatycznie powinno wykluczać małżonka z kręgu spadkodawców.

Uwzględnienie małżonka - w kręgu osób zabezpieczonych ustawowo przed nieprzemysłanymi i impulsywnymi działaniami zmarłego współmałżonka – powinna być nadrzędnym celem prawa spadkowego, gwarantując środki za wieloletnie pożycie, niezależnie od stanu zdrowia, uzyskiwanych dochodów czy posiadanego majątku. Ochroną o charakterze materialnym powinny być również objęte osoby formalnie niespokrewnione z testatorem, żyjące ze zmarłym w konkubinacie lub związku partnerskim, pod warunkiem przedstawienia dowodów potwierdzających wspólne życie o cechach charakterystycznych dla małżeństwa. Fakt niesformalizowania związku - mającego cechy małżeństwa (wspólne pożycie, wakacje, dzieci, spędzanie czasu, zamieszkanie) – winno być traktowane jak oficjalny związek, niezależnie od braku jego faktycznego sformalizowania.

Szczególnie traktowanie i dążenie do zabezpieczenia powinno również dotyczyć osób najbliższych, które ze względu na swój wiek lub stan zdrowia nie są w stanie samodzielnie egzystować bez wsparcia materialnego. Nieletnie bądź niepełnosprawne dzieci muszą mieć prawnie zagwarantowaną ochronę, niezależnie od faktycznych rozporządzeń majątkowych testatora. Prawo powinno gwarantować sądom możliwość zbadania rzeczywistych potrzeb potomków, umożliwiając wniesienie roszczenia podlegającego ocenie przez wymiar sprawiedliwości.

Podstawowym celem pracy była ocena moralnych i ekonomicznych podstaw obowiązywania podatku spadkowego. Perspektywa śmierci sprawia, że ludzie pragną pozostać w pamięci potomnych. Chcą to osiągnąć, utrwalając po sobie ślad we wspomnieniach innych oraz przekazując dorobek swojego życia osobom, na którym im najbardziej zależy. Spajanie i umacnianie więzi rodzinnych powinno być uznane za najważniejszy cel prawa spadkowego. Powyższe stwierdzenie wynika z faktu, iż właściwy kształt przepisów istotnie wpływa nie tylko na stosunki o charakterze majątkowym, lecz również determinuje zachowanie osób z najbliższego otoczenia spadkobiercy względem niego. To treść norm prawa spadkowego i podatkowego decyduje w dużym stopniu o przekonaniach, punkcie widzenia i relacjach międzyludzkich.

W oparciu o przeprowadzone badania, poniższe wnioski zostały wyciągnięte:

1. Brak opodatkowania spadków lub też symboliczne ich obciążenie podatkiem, przyniesie wymierne korzyści spadkodawcom. Interesy osobiste ludzi zachęcają ich do podejmowania działań, których rezultaty przyniosą im pozytywne efekty. Każdy człowiek stara się znaleźć jak najlepsze zastosowanie dla swojego kapitału i umiejętności. Pomnażając swój majątek realizuje własny interes, który w przyszłości stanie się korzyścią dla innych podmiotów. Mając na celu swoją własną korzyść, człowiek pracuje i bogaci się mając świadomość, iż w ten sposób wpływa na postawę i zachowanie osób ze swojego otoczenia. Tym bardziej, prawne ograniczenia swobody testowania, jak również nadmierne opodatkowanie negatywnie zaburzyłoby międzyludzkie relacje. Ludzie – poprzez swoje wybory - dążą do bycia szczęśliwym. Osiągnięcie szczęścia możliwe jest poprzez zaspokojenie swoich ambicji i potrzeb. Te z kolei zostaną spełnione poprzez odpowiedni dochód, którego wysokość zagwarantuje zaspokojenie potrzeb materialnych. Szczęście zatem to odpowiedni majątek, który im większy, tym większe możliwości zaspokojenia potrzeb i pragnień jednostki.
2. Uzyskanie dochodu na odpowiednim poziomie oznacza relatywnie niskie podatki i możliwość przekazywania dobytku osobom najbliższym spadkodawcy. Z tego powodu podatek od spadków powinien zostać uznany za niesprawiedliwy i niemoralny. Karze oszczędności i ciężką pracę. Preferuje konsumpcję nad inwestycjami, wskazując, iż lepiej beztrąsko wydawać niż pozostawiać kapitał i aktywa przyszłym pokoleniom.
3. Podatek spadkowy jest też przejawem podwójnego opodatkowania. Składniki majątku opodatkowane po śmierci były wcześniej wielokrotnie opodatkowane za życia spadkodawcy. Podatek spadkowy zniechęca również do inwestowania, motywując do przekazywania funduszy na cele dobroczynne, jako sposób teoretycznego uniknięcia podatku. Podatek spadkowy redukuje szanse tworzenia nowych miejsc pracy, pomniejszając dostępny kapitał, hamując rozwój przedsiębiorstw i wzrost gospodarczy. Wiele rodzinnych firm – po uregulowaniu należności fiskalnej – traci na znaczeniu, bez środków na kontynuowanie dalszej działalności w niezmienionej skali i zakresie.
4. Kolejnym argumentem przeciwko utrzymywaniu podatku od spadku jest powszechne zaniżanie wartości dziedziczonego majątku przez obdarowanych. Deklarowanie niższej wartości - otrzymanych składników – wiąże się z chęcią pomniejszenia podstawy opodatkowania i tym samym zmniejszenia wartości należnego podatku.

5. Pomimo wszystkich wad, podatek spadkowy jest powszechnie obowiązującą daniną w większości badanych państw. Jego zakres i rola jest bardzo umiarkowana, generując dochody o marginalnym znaczeniu dla budżetu w każdym z analizowanych krajów. Likwidacja podatku miałaby zatem ograniczone znaczenie, nie wywołując w praktyce znaczących ubytków w przychodach fiskalnych. Zniesienie obciążenia spowodowałoby natomiast zwiększenie siły nabywczej obywateli, co w praktyce przełożyłoby się na zwiększenie wpływów z podatków pośrednich nakładanych na konsumpcję i inwestycje. Dodatkowo, narastająca emigracja, swoboda komunikowania oraz możliwość nabywania aktywów za granicą powodują zmianę dotychczasowych trendów i widoczny problem niedostosowania systemów prawnych i podatkowych do obecnej skali migracji. Wywołuje to zjawisko transgranicznego, wielokrotnego opodatkowania tego samego spadku w kilku krajach jednocześnie.
6. Osoby nabywające spadki transgraniczne, - w przypadku braku formalnego pokrewieństwa – doświadczają problemu wielokrotnego opodatkowania spadku. Całkowite obciążenie podatkowe w przypadku niektórych spadków nabytych transgranicznie są tak wysokie, iż spadkobierca, aby uiścić podatek jest zmuszony sprzedać nabyte aktywa lub zaciągnąć kredyt bankowy na uregulowanie powstałej należności. Akumulacja podatków nałożonych przez wiele państw prowadzi do działań uznawanych za konfiskacyjne i niesprawiedliwe. Problem dotyczy w szczególności osób niepołączonych ze spadkodawcą więzami o charakterze formalnym, pozostających ze spadkodawcą w pewnych szczególnych, bliskich stosunkach osobistych, nie mających charakteru wynikającego z pokrewieństwa, małżeństwa lub przysposobienia.
7. Osoby połączone ze spadkodawcą szczególną wspólnotą duchową, uczuciową, osobistą – o znacznym stopniu intensywności –jednak bez związków opartych na gruncie pokrewieństwa, czy małżeństwa - doświadczą zjawiska wielokrotnego opodatkowania ze wszystkimi konsekwencjami finansowymi. Konkubinat, narzeczeństwo, przysposobienie, miłość, przyjaźń, koleżeństwo, partnerstwo, czy pożądanie nie stanowią wystarczających przesłanek umożliwiających uniknięcie obowiązku podatkowego. Z tego powodu, w przypadku nabycia aktywów stanowiących przedmiot opodatkowania w kilku państwach jednocześnie, osoby dziedziczące będą zobowiązane do uregulowania należności w każdym z państw oddzielnie.

8. Na niekorzyść szerokiego grona potencjalnych spadkobierców przemawia fakt, iż zawarte przez Polskę umowy w sprawie podwójnego opodatkowania nie dotyczą spadków i darowizn, a tym samym nie zapewniają ochrony przed wielokrotnym opodatkowaniem, nie eliminując barier administracyjnych spadkobiercom.

Z tego też powodu, należy zgodzić się z opiniami zwolenników wyeliminowania powyższego podatku. Przede wszystkim umożliwi to przekazywanie całości majątku – nieuszczerplonego o wartość wymaganej należności, jak również uchroni przed wszelkimi konsekwencjami wynikającymi z transgranicznego dziedziczenia. Bez wątpienia brak opodatkowania przyczyni się do poprawy sytuacji majątkowej obdarowanych. Zwłaszcza w polskich warunkach ekonomiczno-społecznych, gdzie sytuacja materialna polskich rodzin wskazuje na wieloletnie zaniedbania gospodarcze kraju i olbrzymie dysproporcje w dochodach i posiadanych aktywów w porównaniu do mieszkańców państw zachodnich.

## Wykaz podstawowych aktów prawnych

### Prawo polskie

Ustawa z dnia 24 marca 1920 r. o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców, (Dz. U. 2004 r., nr 167, poz. 1758)

Ustawa z dnia 15 lutego 1962 r. o obywatelstwie polskim (Dz. U. z 2000 r. Nr 28, poz. 353 z późn. zm.),

Ustawy z dnia 25 lutego 1964 r. kodeks rodzinny i opiekuńczy, (Dz. U. 1964 Nr 9 poz. 59)

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r., kodeks cywilny (Dz.U. 1964 Nr 16 poz. 93)

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r., kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. 1964 Nr 43 poz. 296)

Ustawy z dnia 10 kwietnia 1974 r., o ewidencji ludności i dowodach osobistych (Dz. U. z 2006 r. Nr 139, poz. 993 z późn. zm.),

Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r., o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. 1982 Nr 19, poz. 147)

Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. 1983 Nr 45 poz. 207)

Ustawa z dnia 29.9.1986 r., prawo o aktach stanu cywilnego (Dz.U. z 2011 r. Nr 212, poz. 1264).

Ustawy z dnia 12 marca 2004 roku o pomocy społecznej (Dz. U. 2004 Nr 64 poz. 593)

Ustawa z dnia 11 lutego 2016 r. o pomocy państwa w wychowywaniu dzieci (Dz. U. z 2016 r. poz. 195)

Dekret Krajowej Rady Narodowej z dnia 8 października 1946 r. – Prawo spadkowe (Dz.U. z 1946 r., nr 60, poz. 328)

Rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. 2001 nr 38 poz. 454)

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (Dz. U. z 2006 r., Nr 243, poz. 1762)

Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 września 2011 r. w sprawie zeznania podatkowego składanego przez podatników podatku od spadków i darowizn (Dz.U. 2011 nr 216 poz. 1276)

## **Konwencje międzynarodowe i prawo europejskie**

Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieżeniu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisana w Wiedniu dnia 24 listopada 1926 r. (Dz. U. z 1928 r. Nr 61, poz. 557),

Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r. (Dz. U. z 1931 r. Nr 75, poz. 602)

Umowa pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisana w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r. (Dz. U. z 1926 r., Nr 13, poz. 78)

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady UE w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia dziedziczenia z 4.7.2012 r. (Dz.Urz. UE L Nr 201, s. 107).

Zalecenie Komisji z dnia 15 grudnia 2011 r. dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu spadków (2011/856/UE)

Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz.U. 2005 nr 12 poz. 90)

Umowa między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Francuskiej w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz. U. z 1977 r. Nr 1, poz. 5)

Konwencja z dnia 20 lipca 2006 r. między Rzeczpospolitą Polską a Zjednoczonym Królestwem Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i zysków majątkowych (Dz. U. z 2006r. Nr 250, poz. 1840)

Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Irlandii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Madrycie 13.11.1995r., (Dz. U. z 1996 r nr 29, poz. 129)

Umowa między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, sporządzona w Waszyngtonie dnia 08.10.1974 r., (Dz. U. z 1976 r nr 31, poz. 178)

## **Prawo obce**

Illinois Compiled Statutes Ann. 5/18-1.1 (West 1992)

Succession Act z 1965

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB), 18.03.1898 r

Law Reform (Succession) Act 1995

Inheritance [Provision for Family and Dependents] Act 1975

Economic growth and tax relief reconciliation act of 2001

Civil partnership act 2004,

Same sex couple act 2013

United States Code Title 26: Internal Revenue Code

Abgabenordnung, Erbschaftsteuer und Schenkungsteuergesetz

Droits de mutation entre vifs et par décès

Inheritance tax act (IHTA) 1984

Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB)

The Wills Act, 1837.

Succession Act

Louisiana Civil Code Tit. II, Art. 1494

Testator's family maintenance act. 1989

Succession amendment (family provision) act 2008 No 95, 2008

Succession Act 1981, Queensland, Current as at 22 March 2016

Inheritance (family provision) act 1972, South Australia,

Wills Act 1997 No. 88 of 1997

Law Reform (property, perpetuities and succession) No. 83 of 1962,



Succession amendment (family provision) act 2008 No 95, 2008

Succession Act 1981, Queensland, Current as at 22 March 2016

Inheritance (family provision) act 1972, South Australia

Civil Code

United States Code,

The Legal Profession Act 2007

## **Wykaz podstawowych orzeczeń**

### **Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego**

Orzeczenie TK z: 25 listopada 1997 r., K 26/97,  
Orzeczenie TK z 5 stycznia 1999 r., K 27/98,  
Orzeczenie TK z 7 czerwca 1999 r., K 18/98,  
Orzeczenie TK z 5 listopada 2008 r., K 79/06.  
Orzeczenie TK z 12 czerwca 2008 r., K 50/05,  
Orzeczenie TK nr 5/A/2008, poz. 79;  
Orzeczenie TK z: 7 grudnia 1993 r., K 7/93,  
Orzeczenie TK z 29 maja 1996 r., K 22/95,  
Orzeczenie TK z 23 października 1996 r., K 1/96,  
Orzeczenie TK nr 5/1996, poz. 38, s. 332;  
Orzeczenie TK z 25 listopada 1997 r., K 26/97.  
Orzeczenie TK z 12 stycznia 1995 r., K 12/94,  
Orzeczenie TK w 1995 r., cz. I, poz. 2, s. 27.  
Orzeczenie TK nr 9/A/2008, poz. 166.  
Orzeczenie TK z 12 grudnia 1994 r., K 3/94  
Orzeczenie TK z 22 maja 2002 r., K 6/02  
Orzeczenie TK z 7 czerwca 1999 r., K 18/98,  
Orzeczenie TK z 5 stycznia 1999 r., K 27/98,  
Orzeczenie TK z 25 listopada 1997 r., K 26/97.  
Orzeczenie TK z 30 stycznia 2001 r., K 17/00,  
Orzeczenie TK z 11 grudnia 2001 r., SK 16/00,  
Orzeczenie TK z 25 października 2004 r., SK 33/03,  
Orzeczenie TK z 29 maja 1996 r. K 22/95,  
Orzeczenie TK z 17 stycznia 2001 r. K 5/00

### **Orzecznictwo Sądu Najwyższego**

Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 15 stycznia 2014 r., sygn. akt I CSK 195/13  
Postanowienie Sądu Najwyższego z 18 listopada 2008 r., SK 23/06,  
Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 18 grudnia 2001 r., V KKN 290/99, LEX nr 51577).  
Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 24 maja 2002 r., III CZP 28/02, OSNC 2002, nr 12, poz. 150;

### **Orzecznictwo Sądów Administracyjnych**

Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 kwietnia 2010 r., I SA/Gd 99/10  
Wyrok NSA z dnia 20 marca 2012 r., II FSK 1704/10, CBOSA.  
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 maja 2010 r., I SA/Kr 355/2010.  
Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 lutego 2009 r., I SA/Wr 1113/2008  
Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 25 lipca 2011 r., I SA/Rz 234/2011  
Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., II FSK 1626/09, CBOSA  
Wyrok NSA z 24 II 1999, III SA 7642/98, ONSA 2001 1 poz. 2  
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 kwietnia 2010 r., I SA/Gd 99/10, Lex  
Wyrok WSA z 3.03.2010 r., III SA/Po 35/10, Lex nr 576289  
Wyrok NSA z dnia 9 grudnia 1994 r., III SA 341/94, POP 1998, z. 6, poz. 249.

Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 1998 r., I SA/Gd 708/96, LEX nr 32113  
Wyrok NSA z dnia 16 października 2003 r., III SA 3519/01  
Wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2006, II FSK 149/05, M. Pod. 2006, nr 7, s. 46  
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2007 r., III SA/Wa 887/07  
Wyrok NSA w wyroku z dnia 26 stycznia 2001 r., I SA/Lu 1257/99, LEX nr 47507.  
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 listopada 2004 r., III SA 2261/03, LEX nr 176958.  
Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 kwietnia 2010 r., I SA/Gd 99/10  
Wyrok NSA, II FSK 2287/10  
Wyrok NSA z dnia 15 listopada 2011 r., II FSK 970/10, Lex

### **Orzecznictwo Sądów Powszechnych**

Uzasadnienie sądu okręgowego w Łodzi, Sygn. Akt III Ca 1752/16  
Postanowienie sądu rejonowego w Białymstoku z dnia 4 marca 2011 roku, sygn. akt II Ns 3141/10

### **Interpretacje Podatkowe**

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu ILPB2/4515-1-39/15-2/MK  
Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 29.10.2009, sygn. akt IBPBII/1/436-201/09/MZ  
Interpretacja Detektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 lipca 2011 r., IPPB5/423-426/11-6/PS  
Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 3 października 2007 r., IBPB2/436-5/07/MCZ

### **Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Luksemburgu**

C-123/15 – Feilen z dnia 30 czerwca 2016 r  
C-479/14 – Hünnebeck z dnia 8 czerwca 2016 r  
C-244/15 - Komisja przeciwko Grecji z dnia 26 maja 2016 r.  
C-181/12 – Welte z dnia 17 października 2013 r  
C-31/11 - Scheunemann z dnia 19 lipca 2012 r  
C-398/09 - Lady & Kid i in. z dnia 6 września 2011 r.  
C-518/08 - Fundación Gala-Salvador Dalí i VEGAP z dnia 15 kwietnia 2010 r  
C-67/08 – Block z dnia 12 lutego 2009 r  
C-43/07 - Arens-Sikken z dnia 11 września 2008 r  
C-401/06 - Komisja przeciwko Niemcom z dnia 6 grudnia 2007 r

### **Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu**

Orzeczenie Mazurek v. France, No# 34406/97 (Sect 3) ECHR 2000-II (1.2.2000)

### **Orzecznictwo sądów brytyjskich**

Malone v. Harrison [1979] 1W.L.R. 1353.  
Excess Winter Mortality in England and Wales : 2014/15 (Provisional) and 2013/14 (Final)

### **Orzecznictwo sądów Stanów Zjednoczonych Ameryki**

Hodel vs. Irving, 48 I U.S. 704, 716 (1987)  
Shapira v. Union Nat'l Bank, 315 N.E.2d 825, 828

Loving v. Virginia, 388 U.S. 1, 12 (1967)  
Keffalas, 233 A.2d at 250  
In re Estate of Ehrlich, 47 A.3d 12 (N.J. Super. Ct. App. Div. 2012)  
Westmoreland v. Tallent, 549 S.E. 2d 113 (Ga. 2001).  
Md. Code Ann. Est & Trust par, 5-105 stanu Maryland  
N.Y. Est. Powers & Trusts Law, par. 707, stanu New York

#### **Orzecznictwo sądów kanadyjskich**

Stevens v. Crawford, 2001, 281 A.R. 201; 248 W.A.C. 201 (C.A.)  
Fuller Estate v. Fuller, 2004, 197 B.C.A.C. 245; 323, W.A.C. 245 (C.A.)  
Babchuk v. Kutz, 2007, 411 A.R. 181 (QB)  
Clark Estate, Re 1996, 180 N.B.R (2d) 379; 458 A.P.R. 379 (C.A.)  
Chersak Estate, Re 1955, 99 Man R. (2d) 169 (Q.B)  
Wheatley Estate, Re 1984, 95 N.S.R. (2d) 66; 251, A.P.R. 66  
Bradshaw Estate, Re 1988, 90 N.B.R. (2d), 194; 228 A.P.R. 194  
Wagner v. Van Cleef, 1991, CanLII 7168 (OCGD Div.)

#### **Orzecznictwo sądów australijskich**

Comerford Estate, 1980, 8 Man. R. (2d) 1  
Lyons Estate, Re 1999, 16 B.C.T.C. 390, (S.C)

## **Bibliografia**

- Acosta L., *Inheritance laws in the nineteenth and twentieth centuries*, Washington 2014
- Agel K., *Das Pflichtteilrecht*, München 2001
- Alderson D., *French Inheritance law*, London 2011
- America's rental housing, *evolving markets and needs*, Cambridge 2013
- Amighetti L., *Testamentary freedom against provisions for families, the evolution of dependent's relief legislation with particular emphasis on the province of British Columbia, as a flexible restraint on testamentary freedom*, Vancouver 1988
- Anderson M., Arroyo E., *The law of succession: testamentary freedom*, Amsterdam 2011
- Andres J., *Heute schon geerbt*, Düsseldorf 2014
- Appleby E.B., *Legal research guide to wills and succession*, Fredericton 2006
- Arnautoglou I., *Ancient Greek laws*, London and New York 1998
- Arrondel L., Grange C., *Transmission and inequality of wealth: an empirical study of wealth mobility from 1800-1938 in France*, Berlin 2006
- Babiarz S., *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*, Warszawa 2012
- Babiarz S., Mariański A., Nykiel W., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn*, Warszawa 2010
- Bach S., A. Thiemann, *Inheritance tax revenue low despite surge in inheritance*, Berlin 2016
- Bale G., *Tax bill called anemic*, Toronto 1971
- Ball J., *The Boundaries of Property Rights in English Law*, Maastricht 2006
- Ballou B.R., *Brockton woman sentenced after cheating her siblings out of thousands in settlement in mother's death*, Boston 2012
- Balza B., *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw a międzynarodowa konkurencyjność gospodarcza*, Warszawa 2013
- Banach J., *Zwolnienie z podatku od spadków i darowizn nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez osoby najbliższe*, Biuletyn Skarbowy 2009
- Bardach J. (w:) Bardach J., Leśnodorski B., Pietrzak M., *Historia ustroju i prawa polskiego*, Warszawa 2001
- Becker G.S., Tomes N., *An equilibrium theory of the distribution of income and intergenerational mobility*, Chicago 1979
- Bednarczyk P., *Postępowanie o stwierdzenie nabycia spadku*, Kraków 2014
- Benson E., *Summary of 1971 tax reform legislation*, Ottawa 1971
- Biernat J., *Ochrona osób bliskich spadkodawcy w prawie spadkowym*, Toruń 2002

Biblioteka Warszawska tom XXV, Warszawa 1847

Bird R. M., Canada's vanishing death taxes, Toronto 1978

Bobrowska A., Migracje Polaków po przystąpieniu do Unii Europejskiej, Gdynia 2013

Bochatay J.L., Aubineau A.M., The new French rules of taxation for trusts: wide (scope), heavy (tax), and severe (penalty), Oxford 2012

Boring N., Inheritance laws in the nineteenth and twentieth centuries, Washington 2014

Borkowski A., Succession, Oxford 2002

Borowski A., Textbook on succession, Oxford 1976

Bourbousson D., Du Mariage, des Regimes Matrimoniaux, des Successions

Borysiak W., Ochrona członków rodziny spadkodawcy na tle historycznoprawnym oraz prawnoporównawczym, Warszawa 2008

Bönke T., Lüthen H., Lebenseinkommen von Arbeitnehmern in Deutschland: Ungleichheit verdoppelt sich zwischen den Geburtsjahrgängen 1935 und 1972, Berlin 2014

Brady J.C., Succession law in Ireland, Dublin, 1995

Brashier R.C., Protecting the child from disinheritance: must Louisiana stand alone, Los Angeles 1996

Braun A., Testamentary freedom and its restrictions in French and Italian law: trends and shifts, Oxford 2012

Braun R., U. Pfeiffer, and L. Thomschke, Erben in Deutschland. Volumen, Verteilung und Verwendung in Deutschland bis 2020, Berlin 2015

Brodecki Z., Prawo europejskiej integracji, Warszawa 2000

Broderick B., Relief and revenues, Dublin 2016

Brzeszczyńska S., Podatek od spadków i darowizn, Warszawa 2005

Brzeszczyńska S., Podatek od spadków i darowizn, Warszawa 2007

Bulloch J.F., Benson's budget is solid proof that citizens involvement works, Toronto 1971

Bywalec C., Ekonomia i finanse gospodarstw domowych, Warszawa 2012

Bywalec C., Wzrost gospodarczy a poziom życia społeczeństwa polskiego, Warszawa 1991

Bobkowski A., Zwyczaje spadkowe włościan w czterech województwach kresowych, [w:] Zwyczaje spadkowe włościan w Polsce, cz. 4, Warszawa 1929

Casey N., Wills, probate and estates, Oxford 2014

Chester R., Inheritance Wealth and Society, Bloomington 1982

Chustecka K., Krawczyk I., Kurasz M., Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2007

Cohen D., Inheritance tax and law, London 2014

Commission staff working paper impact assessment accompanying the document Commission recommendation regarding relief for double taxation of inheritances, Brussels 2011

Community profiles. Poland born, Canberra 1995

Cooke R., French inheritance law brochure, London 2016

Cooter R., Ulen T., Ekonomiczna analiza prawa, Warszawa 2009

Copenhagen economics, Survey of the domestic rules on taxes levied upon death, Copenhagen 2011

Credit Suisse, Global Wealth Report 2016, Zurich 2016

Cretney S., Succession – discretion or whim, freedom of choice or caprice?, Oxford 1986

Cummins P., Succession laws report, Melbourne 2013

Cunliffe J., Erreygers G., Inherited wealth, justice and equality, New York 2013

Czajkowska K., Harmonizacja podatków w Unii Europejskiej, <http://www.biznespartner.pl/content/view/182/38/>, 2006

Czakon D., Od imigracji do integracji po status mniejszości narodowej. Przykład Polaków w Austrii, Kraków 2011,

Czapiński J., Diagnoza społeczna 2013, warunki i jakość życia Polaków, Warszawa 2013

Czepelak M., Między Hagę a Brukselą – w poszukiwaniu współczesnej wizji prawa prywatnego międzynarodowego, Warszawa 2006

Czerniec M., Ewolucja podatku od spadków i darowizn z punktu widzenia celów ekonomicznych, Warszawa 2007

Dauner-Lieb B., Pflichtteilsrecht Bürgerliches Recht - Prozessrecht – Wirtschaftsrecht, 2010

Dauner-Lieb B., Pflichtteilsrecht und Pflichtteilsentziehung auf dem Prüfstand, Euskirchen 2001

Deloitte, Taxation and investments in Norway 2015, reach, relevance and reliability, New York 2015

Dennehy N., Ryan F., An evaluation of the succession law changes introduced by the civil partnership and certain rights and obligations of cohabitants act 2010, Dublin 2011

Denny R., Accounts for solicitors, London 2003

Department of the treasury, Taxable and nontaxable income, Dublin 2018

Dethloff N., ‘Arguments for the Unification and Harmonisation of Family Law in Europe, Antwerp-Oxford-New York 2003

Deville R., EJTN seminar on cross boarder inheritance law, Brussels 2014

Dębowska-Romanowska T., Prawo finansowe. Część konstytucyjna wraz z częścią ogólną, Warszawa 2010

Dolata S., Podstawy wiedzy o polskim systemie podatkowym, Warszawa 2013

Doliwa A., Prawo spadkowe, Warszawa 2007

Dukeminier J., Sitkoff R.H., Wills, trusts and Estates, New York 2013

Dyson H., French property and inheritance law, principles and practice, Oxford 2003

Działocha K., Równość wobec prawa w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w Polsce w: Zasada równości w orzecznictwie trybunałów konstytucyjnych, Wrocław 1990

Działocha K., uwagi do art. 84, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, Warszawa 2003

Ebi J.N., The structure of succession law in Cameroon: finding a balance between the needs and interests of different family members, Birmingham 2008

Eckhardt K., Hierarchizacja praw i wolności jednostki w świetle konstytucyjnej regulacji stanu nadzwyczajnego, Toruń 2014

Edenhofer W. (w:) Bassenge P., Brudermüller G., Diederichsen U., Grüneberg C., Sprau H., Elenberger J., Thorn K., Weidenkaff W., Palandt Bürgerliches Gesetzbuch, München 2011

Elliott T., Inheritance tax in a nutshell, London 2018

Ernst & Young, Tax matters – Irish tax guide, Dublin 2013

European Commission, Commission staff working paper impact assessment accompanying the document commission recommendation regarding relief for double taxation of inheritance, Brussels 2011

European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee, Tracking cross-border inheritance tax obstacles within EU, Brussels 2011

European Commission, Tackling EU cross-border inheritance tax obstacles – frequently asked questions, Brussels 2011

Federal Statistical Office, inheritance and gift tax statistics

Fisher A., Financial times guides inheritance tax, probate and estate planning, London 2012

Florek L., Prawo Wspólnot Europejskich w zakresie zatrudnienia i stosunków pracy, Warszawa 1993

Forrest F., Loosening the wrapper on the sandwich generation: private compensation for family caregivers, Baton Rouge, 2003

Fraai D., Inheritance tax in Germany, Munich 2016

Frank J.H., German inheritance tax, London 2016

Franks B., Guide to taxes in France, London 2016

Frantzen T., Inheritance law – challenges and reform a Norwegian – German research seminar, Berlin 2013

Friedman M., Friedman R., Free to choose, London 1979

Gagarin M., The Oxford Encyclopedia of ancient Greece and Rome, Oxford 2010

Galbraith J.K., Ekonomia a cele społeczne, Warszawa 1978

Gans J. S., Leigh A., Did the death of Australian inheritance taxes affect deaths, Melbourne 2006



Garber J., State level estate taxes and exceptions, New York 2017

Glover M., A social welfare theory of inheritance regulations, Boston 2017

Glynn N., Ginnelly J., Capital acquisition tax – dwelling house exemption, Dublin 2015

Główny Urząd Statystyczny, Beneficjenci pomocy społecznej i świadczeń rodzinnych w 2012 roku, Studia i analizy statystyczne, Kraków 2013

Główny Urząd Statystyczny, Budżet gospodarstw domowych w 2009 r., Warszawa 2010

Główny Urząd Statystyczny, Budżet gospodarstw domowych w 2015 r., Warszawa 2016

Główny Urząd Statystyczny, Dochody i warunki życia ludności Polski, raport z badania EU-SILC 2011, Warszawa 2012

Główny Urząd Statystyczny, Działalność przedsiębiorstw pośrednictwa kredytowego w 2015 roku, Warszawa 2016

Główny Urząd Statystyczny, Europejskie badanie dochodów i warunków życia, Warszawa 2013

Główny Urząd Statystyczny, Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014

Główny Urząd Statystyczny, Gospodarka finansowa jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2017

Główny Urząd Statystyczny, Informacja o rozmiarach i kierunkach czasowej emigracji z Polski w latach 2004 – 2013, Warszawa 2014

Główny Urząd Statystyczny, Informacja o rozmiarach i kierunkach czasowej emigracji z Polski w latach 2004-2014, Notatka informacyjna, Warszawa 2015

Główny Urząd Statystyczny, Informacja o sytuacji społeczno-gospodarczej kraju, Warszawa 2016

Główny Urząd Statystyczny, Jakość życia i spójność społeczna 2011 (wstępna analiza wyników badania ankietowego), Warszawa, 2012

Główny Urząd Statystyczny, Jakość życia, kapitał społeczny, ubóstwo i wykluczenie społeczne w Polsce, Warszawa 2013

Główny Urząd Statystyczny, Małżeństwa i dzietność w Polsce, Warszawa 2016

Główny Urząd Statystyczny, Migracje zagraniczne ludności, Warszawa 2003

Główny Urząd Statystyczny, Sytuacja społeczno-ekonomiczna gospodarstw domowych w latach 2000-2011 zróżnicowanie miasto-wieś, Warszawa 2013

Główny Urząd Statystyczny, Trwanie życia, Warszawa 2016

Głuchowski J., Międzynarodowe prawo podatkowe, [w:] Finanse publiczne i prawo finansowe, red. C. Kosikowski, E. Ruśkowski, Warszawa 2003

Głuchowski J., Międzynarodowe stosunki finansowe, Warszawa 1997

Godard J., Reform of the law of succession in France, Oxford, 2007

Goettel M. (red.), Lemonnier M. (red.), Goettel A., Orłowski J., Pahl B., Tyrakowski M., Wardencka K., Zięty J., Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, publikacja elektroniczna, Lex.

Gold J., Freedom of testation, The inheritance (family provisions) bill, *Modern law review*, 1938

Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011

Gomułowicz A., *Zasada równości opodatkowania jako przesłanka respektowania zasady prawidłowej legislacji podatkowej*. Szczecin 2005

Goodman W. D., *Death taxes in Canada, in the past and in the possible future*, Toronto 1995

Greenan J., *The executor's handbook*, Toronto 2007

Grzeguś U., *Poziom życia ludności w Polsce: determinanty i zróżnicowania*, Katowice 2012

Guff D. G., *The abolition of wealth transfer taxes: lessons from Canada, Australia and New Zealand*, Toronto 2005

Gwiazdomorski J., *Prawo spadkowe*, Warszawa 1959

Haan M., *The housing experiences of new Canadians: insights from the longitudinal survey of immigrants to Canada*, New Brunswick 2012

Halbach E.C., *Death, taxes and family property*, 1977

Halliday D., *Is inheritance morally distinctive*, Melbourne 2013

Harbury C., Hitchens D., *Inheritance and wealth inequality in Britain*, London 1979

Hess K.A., Mendelsohn S.A., Wolf N.C., *Pennsylvania civil practice*, New York 2018

HM Revenue & custom, *Financial Times, Charities benefit from surge to avoid inheritance tax*

HM Revenue & Customs, *Inheritance tax statistics 2014-2015*, London 2017

Hoffman W., Young J., *South-Western federal taxation 2018: individual income taxes*, Boston 2018

Hołda Z., *Prawa człowieka zarys wykładu*, Warszawa 2014

Husken C. J., *Worldwide estate and inheritance tax guide*, London 2017

Ignaczewski J., *Prawo spadkowe art. 922-1088 KC*, Warszawa 2004

*Immigrant Status and Period of Immigration and Place of Birth for the Immigrants and Non-permanent Residents of Canada, Provinces, Territories, Census Metropolitan Areas and Census Agglomerations, 2006 Census*, Statistics Canada, Ottawa 2006

Institut notarial de l'immobilier, *Notaires de France*, Paris 2008

International Bureau of Fiscal Documentation, *Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs: Model Double Taxation Convention on Estates and Inheritances and on Gifts*, Paris 1982

Ivens M., *Testament, Erbvertrag und Erbfall*, Hamburg 2004

Jackson R.M., *The machinery of justice in England*, Cambridge 2015

Janeta M., *Polacy w Wielkiej Brytanii – emigracja powojenna i poakcesyjna. Różnice, podobieństwa, wzajemne relacje*, Katowice 2012

Jarosz-Żukowska S., Gwarancja ochrony własności i innych praw majątkowych, [w:] Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym, pod red. Mariusza Jabłońskiego, Wrocław 2014

Jarosz-Żukowska S., Konstytucyjna zasada ochrony własności, Kraków 2003

Jasper M.C., Executors and personal representatives: rights and responsibilities, New York 2003

Kaltenbek – Skarbek L., Żurek W., Prawo spadkowe, Warszawa 2012

Kamarad E., Prawo właściwe dla czynności prawnych mortis causa – uwagi de lege lata i de lege ferenda, Kraków 2016

Karczyński Ł., Podstawowe zasady materialnego prawa podatkowego, Gdańsk 2007

Karwowski A., Encyklopedia Popularna PWN, Warszawa 1995

Kaser M., Das römische Privatrecht, München 1975

Kasperek F., Druga Konferencja w Hadze celem kodyfikacji prawa międzynarodowego prywatnego od 25 czerwca do 13 lipca 1894, Kraków 1895; R. Rybarski, Międzynarodowe prawo spadkowe na tle obrad haskich konferencji z lat 1893-1904, Przegląd prawa i administracji 1909

Kawalec S., Demokratyczna opozycja w Polsce, Gdańsk 2016

Keane R., Equity and the law of trusts in the Republic of Ireland

Kerridge, R., Brierley, A. R. H., Parry C., The Law of Succession, London, Sweet and Maxwell, 11th edition. 2002

Kędzior Z., Gospodarstwo domowe jako obiekt badań, Katowice 1998

Kirby L.D., The executor's guide, how to administer an estate under a will, London 2004

Kolańczyk K., Prawo rzymskie, Warszawa 2001

Komar A., Rola harmonizacji podatków w kształtowaniu integracji gospodarczej, Łódź 1992

Konopacki S., Polska pięć lat w Unii Europejskiej, Łódź 2009

Koperkiewicz-Mordel K., Góral L., Prawo bankowe, Warszawa 2000

Kopits G., Tax harmonization in the European community: policy issues and analysis, International monetary fund, Washington 1992

Kordasiewicz B., System prawa prywatnego, Prawo cywilne – część ogólna. Tom 2, red. Z. Radwański, Warszawa 2008

Kordasiewicz B., Testamentowe dziedziczenie gospodarstw rolnych, Wrocław – Warszawa – Kraków – Gdańsk 1978

Koreń D., Charakter konwencji modelowej OECD o unikaniu podwójnego opodatkowania, Warszawa 2013

Korobowicz A., Witkowski W., Historia ustroju i prawa polskiego, Warszawa 2003

Kosior W., Federal law vs. state law w Stanach Zjednoczonych – uwagi interpretacyjne, Sosnowiec 2014

Kostecki A., Przesłanki i metody harmonizacji prawa podatkowego z unijnym prawem podatkowym, Kraków 2000

Kostrzewska J., Poziom życia w Polsce i krajach Unii Europejskiej, Warszawa 2004

Królak D., Wpływ podatku od spadków i darowizn na kształtowanie się dochodów własnych gmin na przykładzie wybranych gmin, Łódź 2014

Kruger H., Zum römischen Pflichtteilrecht, Weimer 1939

Krywult-Albańska M., Przyczyny i okoliczności emigracji z Polski w latach 1980: na przykładzie emigracji do Kanady, Warszawa 2011

Krzyk J., Druga wielka emigracja, Warszawa 2015

Krzywoń A., Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2011

Książak P., Zachowek w polskim prawie spadkowym, Warszawa 2012

Kubiak H., Polska bieda w świetle Europejskiego Roku Walki z Ubóstwem i Wykluczeniem Społecznym, Warszawa 2005

Kucia B., Forma testamentu w systemach common law, Warszawa 2017

Kucia-Guściora B., [w:] Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa, red. W. Wojtowicz, Warszawa 2009

Kucia-Guściora B., Prawo podatkowe – część ogólna i szczegółowa, Warszawa 2009

Kuryłowicz M., Wiliński A., Rzymskie prawo prywatne zarys wykładu, Warszawa 2013

Laidler P., Konstytucja Stanów Zjednoczonych Ameryki, przewodnik, Kraków 2007

Lang M., Introduction to the law of double taxation conventions, Wien 2014

Lang M., Tax treaty interpretation, Wien 2001

Lecours A.P., The legal insider, Montreal 2011

Lee N., Inheritance tax – an equitable tax no longer: time for abolition?, Southampton 2007

Leslie M.B., The myth of testamentary freedom, Tucson 1996

Lewandowska E., Oświadczenie o odrzuceniu spadku, Olsztyn 2014

Linde S. B., Słownik języka polskiego, tom 3, Lwów 1856

Litewski W., Rzymskie prawo prywatne, Warszawa 1999

Llorca S.T., European union direct taxes, Middlesex 2010

Longchamps F., Nadużycie prawa w rzymskim prawie prywatnym, Wrocław 2008

Loon H., The Hague conference on private international law, Hague 2007

Lyons T., EU Commission tackles iht cross-border obstacles, London 2012

MacDonalds, H. I. "Why the Carter Commission Had To Be Stopped, Toronto

Machała W., Zielona księga. Prawo spadkowe i testamenty {SEC(2005) 270} – opracowanie internetowe

Machnikowski S., Swoboda umów według art. 353 KC. Konstrukcja prawna, Warszawa 2005

Machowska A., Prawo francuskie, t. 1, Kraków 2004

Madoff R. D., A tale of two countries: comparing the law of inheritance in two seemingly opposite systems, Boston 2014

Madoff R. D., Conil P.A., Inheritance and death, legal strategies in the United States, England and France, London 2014

Madoff R.D., Immortality and the law: the rising power of the American dead, Boston 2010

Maguire S., The impact of federal estate tax on state estate tax, Washington 2012

Małachowski W., Migracje we współczesnym świecie. Implikacje dla Polski, Warszawa 2010

Margoński M., Charakter prawny europejskiego poświadczenia spadkowego. Analiza prawno-porównawcza aktu poświadczenia dziedziczenia i europejskiego poświadczenia spadkowego, Warszawa 2015

Mariański A., Strzelec D., Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Warszawa 2012

Mariola J., Polacy w Wielkiej Brytanii – emigracja powojenna i poakcesyjna, różnie, podobieństwa, wzajemne relacje, Katowice 2012

Markowicz M., Historia i społeczeństwo, język, komunikacja i media, Warszawa 2014

Marsh D., A straightforward guide to understanding and controlling inheritance tax, London 2011

Matas D., The self-exiled class, Toronto 1990

Mazurkiewicz A., Zarys historii emigracji z ziem polskich, Gdynia 2011

Mączyński A., Dziedziczenie testamentowe w prawie prywatnym międzynarodowym. Ustawowe i konwencyjne unormowanie problematyki formy, Kraków 1979

McCaffery E., The political liberal case against the estate tax, Hanover 1994

McCunney M.R., DiRusso A.A., Marketing Wills, Champaign 2008

McKeough D., Introduction to supplementary estimates and tax legislation, Toronto 1971

McNichol E., Assessing the impact state estate taxes, Washington 2006

Mehren A., Murray P., Law in the United States, Cambridge 2007

Michael J., Estate and inheritance taxation: an overview of taxes in States, 2018

Michalski L., BGB-Erbrecht, Hamburg 2010

Mikuła M., Krakowskie studia z historii państwa i prawa. tom 3, Kraków 2010

Miller G., The Machinery of Succession, Portsmouth 1977

Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Bezpośrednich i Opłat z dnia 14 października 1993 r. nr PO 7-D-825-202/93

Mix D., Poland and its relations with the United States, Washington 2016

Model double convention on estates and inheritances and on gifts, OECD, Paris 1983

Moszyńska A., Prawo spadkowe w Polsce w latach 1918–1964 – główne postulaty badawcze, „Z Dziejów Prawa” 2014

Mudrecki A., Niezgódka-Medek M., Pęk R., Zubrzycki J., Podatek dochodowy od osób prawnych, Wrocław 2006

Murphy L., Nagel T., The myth of ownership, Oxford 2001

Næss-Schmidt H. S., Pedersen T.T., Harhoff F., Winiarczyk M., Jervelund C., Study on inheritance taxes in EU member states and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in EU, Copenhagen 2011

Næss-Schmidt H., Study on inheritance taxes in EU member states and possible mechanisms to resolve problems of double inheritance taxation in the EU, Copenhagen 2011

Navez E.J., The influence of EU law on inheritance taxation: is the intensification of negative integration enough to eliminate the obstacles preventing EU citizens from crossing borders within the single market?, New York 2012

New developments in UK succession law report to the XVIIth International Congress of Comparative Law, 2006

Nickel G.M., Probate and settle an estate in Florida, Illinois 2006

Niedośpiał M., Glosa do wyroku SA z dnia 8 lipca 2005 r., VI ACa 222/05, Orzecznictwo Sądów Administracyjnych 2007, nr 5, poz. 90.

Niedośpiał M., Testament w polskim prawie cywilnym, Zagadnienia ogólne, Bielsko-Biała 1999

Nowak I., Zwolnienie dla osób najbliższych na podstawie art. 4A ustawy o podatku od spadków i darowizn w świetle orzecznictwa i poglądów doktryny, Toruń, 2009

Nowak O., Zachowek, rezerwa i roszczenia alimentacyjne – jako instytucje prawne służą ochronie rodziny w perspektywie prawnoporównawczej, Lublin 2015

Nozick R., Anarchy, state and utopia, New York 1974

Nykiel W., W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz-Mordel, Polskie prawo podatkowe, Warszawa 2006

O'Donnell M., Grants of probate, duties of executor/administrator, Dublin 2014

O'Dowd M., A history of women in Ireland, 1500-1800, New York 2005

Office for National Statistics, UK house price index: March 2018

Ofiarski Z., Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2002

Okólski M., Grabowska-Lusińska I., Emigracja ostatnia, Warszawa 2009

Olesińska A., Polskie prawo podatkowe. Zarys systemu, Toruń 2007

Olzen D., Erbrecht, Berlin 2012

Oreżniak L., *Finanse Unii Europejskiej*, Warszawa 2004

Osajda K., *Ustanowienie spadkobiercy w testamencie w systemach prawnych common law i civil law*, Warszawa 2009

Osborne G., *It's time for aspiration*, London 2007

Owsiak S., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000

Pajor T., *O projekcie harmonizacji międzynarodowego prawa spadkowego w Unii Europejskiej*, Poznań 2005

Palmer E., *Inheritance laws in the nineteenth and twentieth centuries*, Washington 2014

Pantaleon G.C., *Tue Gutes und Stifte Darüber. Pflichtteilsreduzierende zuwendungen in form des Stifterbriefes*, Freiburg 2006

Paxton W., *Wealth distribution: the evidence*, London 2002

Pazdan M., Górecki J. (red.), *Nowe europejskie prawo spadkowe*, Warszawa 2015

Pazdan M., *Wybrane projektowane zmiany w prawie spadkowym, wersja internetowa*:

Pedrick W.R., *Ok to die down under abolition*, Melbourne 2006

Piątkowski J., *Prawo spadkowe zarys wykładu*, Warszawa 1973

Piątkowski J.S., *Prawo spadkowe, zarys wykładu*, Warszawa 2002

Piątowski J.S., Kordasiewicz B., *Prawo spadkowe, Zarys wykładu*, Warszawa 2011

Pilarski S., *Odmówili powrotu do kraju – ucieczki piłkarzy PRL na Zachód*, Warszawa 2014

Pintens W., *Needs and Opportunity of Convergence in European Succession Laws*, w. *The Law of Succession: Testamentary Freedom. European Perspectives*, Groningen 2011

Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 8 czerwca 1995 r., PO 7/B-825-144/1936/95, *Biul. Skarb.* 1996, nr 2

Planitz H., *Deutsches Privatrecht 3*, Wien 1948

Plaża S., *Historia prawa w Polsce na tle porównawczym, cz. 2*, Kraków 1994

Plaża S., *Historia prawa w Polsce. Zarys wykładu. Część I. Polska przedrozbiorowa*, Kraków 1991

Pogonowski M., *Roszczenie z tytułu zachowku i jego realizacja*, Warszawa 2008

Potkański W., *Grupa reagowania operacyjno-manewrowego Grom. Kulisy jej powstania i kierunki dalszego rozwoju w systemie bezpieczeństwa III RP*, Szczecin 2016

Prabhakar R., Rowlingson K., White S., *How to defend inheritance tax*, London 2008

Prabhakar R., Rowlingson K., White S., *How to defend inheritance tax*, London 2008

Program haski: *Wzmocnienie wolności, bezpieczeństwa i sprawiedliwości w Unii Europejskiej*, (Dz. U UE C53/1 2005/C 53/01 z 3.3.2005)

- Przybyciński T., *Polityka ustrojowa w świetle polskich doświadczeń*, Warszawa 2012
- Pszczółkowski S., *Zagadnienie podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, Warszawa 1928
- Pybus V., *J. Sims, Live & work in France*, Richmond 2008
- Radwański Z., *Komisja Kodyfikacyjna Prawa Cywilnego działająca przy Ministrze Sprawiedliwości, Zielona Księga Optymalna wizja Kodeksu Cywilnego w Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2006
- Randolph M., *The executors' guide: settling a loved one's estate and trust*, Berkeley 2016
- Raub B., *What's Been Happening to Charitable Giving in Recent Years and in the Great Recession: a Look at the Data*, Washington 2011
- Reuters T., *The Law Handbook, your practical guide to the law in New South Wales*, Riverwood 2014
- Rezmer J., *Zakres związanej z zachowkiem odpowiedzialności spadkobiercy*, Toruń 2002
- Rhodes A.M., *Consequences of heirs' misconduct: moving from rules to discretion*, Ohio 2007
- Rosiński R., *Istota i znaczenie podatków lokalnych na Pomorzu Środkowym w latach 2005-2010*, Szczecin 2012
- Rudolf M., Redig R., Stehlin U., *Anwalts-Taschenbuch Erbrecht*, Köln 2003
- Rybarski R., *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935
- Rybarski R., *Skarbowość Polski w dobie rozbiorów*, Kraków 1937
- Ryffel G., *Repetitorium des schweizerischen Erbrecht*, Zürich 2004
- Rzewuski M., *Podpis spadkodawcy na testamencie własnoręcznym*, Warszawa 2014
- Rzewuski M., *Transmisja spadku*, Warszawa 2016
- Sakson A., *Migracje w XX wieku*, Poznań 2008
- Sakson B., *Wpływ „niewidzialnych” migracji zagranicznych lat osiemdziesiątych struktury demograficzne Polski, Monografie i opracowania*, Warszawa 2002
- Sarnecki P., *Ustroje konstytucyjne państw współczesnych*, Kraków 2008
- Saunders P., *An Australian perspective on wealth taxation*, New South Wales 1980
- Schiemann G., *Die Renaissance des Erbrechts*, München 1995
- Schinke C., *Inheritance in Germany in the 2000s*, 8th Norwegian-German Seminar on Public Economics, Munich 2013
- Schnorr G., *International Encyclopedia for Labour Law and Industrial Relations*, Denver 1990
- Schweizer K., *Inheritance law in Germany and Australia*, Sydney 2014
- Seely A., *Inheritance tax*, London 2015
- Seely A., *Inheritance tax: a basic guide*, London 2018
- Shammas C., Salmon M., Dahlin M., *Inheritance in America from colonial times to present*, New York 1987



Sieweck J., Branchenreport Erbschaften, Cologne 2011

Sitkoff R.H., Trusts and estates, implementing freedom of disposition, St. Louis 2014

Skrok D., Konkurencja podatkowa w Unii Europejskiej, Podatki w Unii Europejskiej, harmonizacja czy konkurencja podatkowa? Radom 2007

Smoleń P., Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn, Lublin 2006

Smoleń P., Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn, Lublin, 2006

Sonneveldt F., General report: avoidance of multiple inheritance taxation within Europe, Konferencja w Maastricht 2-3 czerwca 2000, New York 2001

Sparkers P., Real Property Law and Procedure in the European Union, Southampton 2004

Spellenberg U., Recent developments in succession law, w: Law in motion, Hague 1997

Spierin F., Fallon P., The Succession Act 1965 and Related Legislation A Commentary, Dublin 2003

Stachowiak Z., Ekonomia międzynarodowa wobec wyzwań cywilizacyjnych, Warszawa 2004

Stadler E., Die Enterbung im Schweiz, Zürich 1910

Stalford H., Family law, in principles of French law, Oxford 2008

Stec P., Konwencja haska w sprawie prawa właściwego dla trustów i ich uznawalności, Katowice 2005

Stiglitz J., Distribution of wealth among individuals, New York 1969

Stojanowska W., [w:] System prawa prywatnego. Prawo rodzinne i opiekuńcze, t. 11, red. T. Smoczyński, Warszawa 2014

Stola D., Kraj bez wyjścia? Migracje z Polski 1949-1989, Warszawa, 2010

Stroiński R., Ekonomiczna analiza prawa czyli w poszukiwaniu efektywności, Kraków 2002

Synold J., Frank J.H., German inheritance tax, Berlin 2013

Szczepańska I., Opodatkowanie osób fizycznych w świetle zasady sprawiedliwości podatkowej, Warszawa 2015

Szczepański J., Personal genuine links under domestics inheritance tax rules in the light of international and European standards, Amsterdam 2015

Szewczak-Daniel M., Ochrona praw dziedziców koniecznych na ziemiach polskich w XIX i XX w, Lublin 2016

Szramkiewicz R., Histoire du droit français de la famille, Paris 1995

Szydlik M., Inheritance and Inequality: Theoretical Reasoning and Empirical Evidence, Oxford 2004

Świech K., Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym, Warszawa 2013

Świecka B., Bankructwa gospodarstw domowych, Perspektywa ekonomiczna i społeczna, Warszawa 2008

Świecka B., Niewypłacalność gospodarstw domowych. Przyczyny – skutki – przeciwdziałanie, Warszawa 2009

Tabęcki C., Zachowek według projektu kodeksu cywilnego z r. 1962, Warszawa 1962

Tarka K., Szukając wolności, sprawa kapitana m/s Batory Jana Ćwiklińskiego, Toruń 2014

Tax and duty manual, Business relief – part 12, Dublin 2018

Tax and duty manual, Dwelling house exception, capital accusation tax – part 24, Dublin 2018

The Code Napoleon; or the French civil code, literally translated from the original and official edition, published at Paris, in 1804, New Jersey 2004

The Constitution of the United States, National Center for Constitutional Studies, Washington D.C. , 2010

The law commission, Intestacy and family provision claims on death, London 2011

The Parliament of the Commonwealth of Australia, Report on foreign investments in residential real estate, Canberra 2014

The Robins collection, The common law and civil law traditions

Thom M., Tax politics and policy, New York 2017

Thomas J.A.C., Textbook of Roman Law, Amsterdam, Nowy Jork, Oxford 1976

Trzebicka M., Czerwiński M., Trzecia polsko-niemiecka konferencja „Dialog prawniczy” Gdańsk, 20-22 października 2011, Warszawa 2012

Twardoch P., Sprawy majątkowe partnerów z zarejestrowanego związku, Warszawa 2016

Ułamek M., Wysokość zachowku w polskim prawie spadkowym, Warszawa 2011

Watkin T.G., An historical introduction to modern civil law, 1999

Wedgwood J., The economics of inheritance, London 1939

Wehnert K.E., Die Enterbung bei Unwirksamkeit testamentarischer Bestimmungen, Marburg 1987

Whaley K., Spousal claims against estates and other claims arising out remarriages in Canada, Toronto 2014

Wieacker F., A history of private law in Europe, Oxford 1995

Williams A., Tax issues of business succession, Dublin 2013

Williams J., Small fry, administration of small deceased estates and resolution of minor succession disputes, Adelaide 2014

Witkowski Z., Wybrane zasady naczelnego ustroju politycznego i gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej, [w:] Ustrój konstytucyjny Rzeczypospolitej Polskiej, pod. Red. R. Mojaka, Lublin 2000

Wolki K. B., The principles of European family law: its aim and prospects, Utrecht 2005

Wolański R., System podatkowy w Polsce, Kraków 2004

Wolde M. H., Conflict of Law of Succession in the European Union. Perspectives for a Harmonization. Würzburg 2004

Wolken J. C., Delaware repeals estate tax in 2018

Wosiek R., Poziom ubóstwa w Polsce na tle wybranych państw Unii Europejskiej –analiza wielowymiarowa, Warszawa 2010

Wójcik S., System prawa cywilnego, t. IV, Wrocław 1986

Wójcik S., Załucki M., Podstawy prawa cywilnego. Prawo spadkowe, Warszawa 2015

Zachariasiewicz M.A., Zachówek czy rezerwa? Głos w dyskusji nad potrzebami i kierunkami zmian polskiego prawa spadkowego, Warszawa 2006

Zajadło J. (red.), Łacińska terminologia prawnicza, Warszawa 2013

Zalecenie Komisji z dnia 15 grudnia 2011 r. dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu spadków (2011/856/UE)

Załucki M., Alimenty w miejsce zachowku? Uwagi na tle ochrony osób bliskich spadkodawcy w perspektywie rekodyfikacji polskiego prawa cywilnego, Kraków 2016

Załucki M., Konwencje międzynarodowe dotyczące prawa spadowego, Warszawa 2008

Załucki M., Ku jednolitemu prawu spadkowemu w Europie, Zielona księga Komisji Wspólnot Europejskich o dziedziczeniu i testamentach, Kraków 2009

Załucki M., Przyszłość zachowku w prawie polskim, Kraków 2012

Załucki M., Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 650/2012 z dnia 4 lipca 2012 r. w sprawie jurysdykcji, prawa właściwego, uznawania i wykonywania orzeczeń, przyjmowania i wykonywania dokumentów urzędowych dotyczących dziedziczenia oraz w sprawie ustanowienia europejskiego poświadczenia spadkowego z dnia 4 lipca 2012 r. (Dz.Urz. UE L 2012, poz. 107)

Załucki M., Wydziedziczenie w prawie polskim na tle porównawczym, Warszawa 2010

Zander S., A survey of Canadian and German succession law, Ontario 2011

Zientara B., Historia powszechna średniowiecza, Warszawa 1994

Zimmermann W., Erbschein Erbscheinsverfahren, Europäisches Nachlasszeugnis, Berlin 2016

Zimmermann W., Rechtsfragen bei einem Todesfall, München 2010

Zoll F., Rzymskie prawo prywatne. Tom V A. Prawo familijne i spadkowe, Warszawa 1920

Zollner W., Arbeitsrecht, München 1983

Zucman G., Wealth and Inheritance in the Long Run, Amsterdam 2015