



Warszawa, 27-03-2023 r.

**RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH**

**Marcin Wiącek**

**V.511.183.2023.KB**

**Pani Magdalena Rzeczkowska**

**Minister Finansów**

**ePUAP**

Wielce Szanowna Pani Minister!

Uprzejmie informuję, że do mojego Biura wpłynęło pismo Pana Senatora RP Kazimierza Michała Ujazdowskiego sygnalizujące problem podwójnego opodatkowania otrzymanego z zagranicy spadku lub darowizny (pismo przekazuję w załączeniu). Dotyczy ono spadków i darowizn po osobach niemających związków z Polską oraz osób – nabywców mających obywatelstwo polskie, które mieszkają na stałe poza granicami kraju.

Narastająca migracja, szczególnie wewnątrz UE, powoduje zwiększenie liczby nabywanych za granicą nieruchomości oraz innych składników majątku. Z powodu braku odpowiednich uregulowań otrzymanie spadku czy darowizny z zagranicy może powodować konieczność zapłacenia dodatkowego podatku w Polsce. Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2021 r., poz. 1041 ze zm., dalej: „upsd”) nie zawiera przepisów regulujących wysokość podatku w sytuacji, gdy nabyte z innego kraju składniki majątku zostały już opodatkowane w innym państwie. Dotyczy to również relacji podatkowych ze Stanami Zjednoczonymi, z Kanadą, Wielką

Brytanią, Francją czy Niemcami, czyli państwami, w których żyje i pracuje najwięcej polskich obywateli.

Zgodnie bowiem z art. 2 upsd nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą podlega podatkowi, jeżeli w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim lub miał miejsce stałego pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn będzie ciążył na osobie mającej stałe miejsce zamieszkania w Polsce, nawet gdy dojdzie do nabycia rzeczy i praw majątkowych poza granicami kraju. Obowiązek podatkowy będzie także ciążył na nabywcy – obywatelu polskim, nawet jeśli przebywa na stałe poza Polską<sup>1</sup>.

W kontekście powyższych uregulowań okoliczność posiadania obywatelstwa polskiego oznacza zatem, że każda czynność objęta zakresem upsd będzie implikować obowiązek podatkowy niezależnie od faktu, w którym miejscu doszło do zdarzenia wchodzącego w zakres przedmiotowy ustawy – czy w Polsce, czy też za granicami kraju.

W związku z tym, że poszczególne kraje nakładają podatek na podstawie nie jednego, ale większej liczby powiązań beneficjentów ze spadkodawcami lub darczyńcami (zasada rezydencji, zasada domicylu, zasada obywatelstwa) dochodzić może do podwójnego lub nawet wielokrotnego opodatkowania tego samego składnika majątku przez kilka państw.

Powyższego problemu nie rozwiązują umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierane przez Polskę na podstawie Konwencji Modelowej OECD, ponieważ dotyczą one podatków dochodowych oraz majątkowych (w głównej mierze podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych). Jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 14 marca 2013 r. sygn. II FSK 1533/11 podatku od majątku nie można utożsamiać z podatkiem od spadków i darowizn, który jest daniną obciążającą fakt nabycia majątku (jego powiększenia) w drodze spadku lub darowizny, nie zaś podatkiem od całego lub części majątku. Stanowisko to potwierdza analiza art. 22 Modelowej Konwencji OECD, który to przepis

---

<sup>1</sup> S. Bogucki [w:] G. Liszewski, P. Smoleń, J. Szczygieł, K. Winiarski, S. Bogucki, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2021, art. 2, s. 134.

dotyczy tylko podatków od majątku, z wyłączeniem podatków od majątku nieruchomego, spadków darowizn i z przeniesienia zobowiązań.

Powyższe wskazuje, że obecne uregulowania nie przewidują instrumentów ochrony podatników przed podwójnym opodatkowaniem ich majątków. W szczególności w ustawie o podatku od spadków i darowizn nie istnieje jednostronny mechanizm unikania międzynarodowego podwójnego opodatkowania<sup>2</sup> (np. metoda zaliczenia lub metoda zwolnienia). Taki jednostronny sposób rozwiązywania konfliktów jurysdykcyjnych przewidywała natomiast ustawa z 29 maja 1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn (Dz. U. nr 49, poz. 299), której celem była unifikacja zasad opodatkowania spadków i darowizn na całym terytorium Polski. W art. 16 tej ustawy zapisano, że „[p]rzy ustaleniu czystej wartości spadku lub majątku darowanego zalicza się do ciężarów, w przypadkach, określonych w art. 13 i 14, podatek zapłacony obcemu państwu”.

Należy również zauważyć, że na omawiany problem zwrócił uwagę Poseł Waldy Dzikowski w interpelacji z dnia 16 grudnia 2021 r. nr 29417, w której sformułowane zostało pytanie, czy resort finansów planuje podjęcie prac legislacyjnych mających na celu uchronienie Polaków od podwójnego opodatkowania otrzymanych z zagranicy spadków i darowizn. W udzielonej odpowiedzi Ministerstwo Finansów, odnosząc się w szczególności do spadków i darowizn transgranicznych nabytych w obrębie UE poinformowało, że nie planuje podejmowania działań zmierzających do zawierania dwustronnych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatku od spadków i darowizn. Jednocześnie wyjaśniono - powołując się na Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady i Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego z dnia 15 grudnia 2011 r. dotyczący zwalczania przeszkód w odniesieniu do opodatkowania spadków transgranicznych w obrębie UE – że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, państwa członkowskie nie są zobowiązane do unikania podwójnego opodatkowania spadku wynikającego z równoczesnego wykonywania przez państwa członkowskie swoich kompetencji podatkowych.

Odnosząc się do powyższego, należy zauważyć, że mimo iż opodatkowanie spadków i darowizn nie podlega harmonizacji, to Komisja wydała stosowne zalecenia zmierzające do wprowadzenia jednostronnego mechanizmu unikania podwójnego

---

<sup>2</sup> Tamże s. 143.

opodatkowania. W powołanym wyżej Komunikacie - określającym europejskie standardy opodatkowania transgranicznych spadków i darowizn - Komisja zwróciła uwagę, że osoby, które 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, że spadkobierca, aby uiścić podatek, będzie zmuszony zaciągnąć pożyczkę lub sprzedać nabyty w drodze spadku majątek. Akumulacja podatków nałożonych przez więcej niż jedno państwo może prowadzić zatem do skutków, które w przynajmniej niektórych państwach członkowskich uznane byłyby za konfiskacyjne, a zatem bezprawne, gdyby wynikały tylko z przepisów tego państwa.

W ocenie Komisji problemy związane z opodatkowaniem spadków transgranicznych mogą zostać rozwiązane poprzez zadbanie o to, by przepisy poszczególnych państw członkowskich oddziaływały na siebie bardziej spójnie w celu ograniczenia możliwości podwójnego, a nawet wielokrotnego opodatkowania spadków. Komisja zachęca kraje członkowskie do wprowadzenia sugerowanych rozwiązań w ramach albo działań prawodawczych, albo przy wykorzystaniu środków administracyjnych, które mogą skutkować przyjęciem bardziej elastycznej linii interpretacyjnej w odniesieniu do istniejących przepisów. Zaleceniem Komisji jest np. przyznanie ulgi w przypadku wystąpienia podwójnego opodatkowania spadków.

Z uwagi na powyższe, działając na podstawie art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 2020 r., poz. 627, ze zm.), zwracam się do Pani Minister z uprzejmą prośbą o zajęcie stanowiska w przedstawionej sprawie.

Z wyrazami szacunku

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/

Załącznik: jw.

Do wiadomości:

1) Pan Poseł Andrzej Kosztowniak

Przewodniczący Komisji Finansów Publicznych

Sejm Rzeczypospolitej Polskiej

e-mail: [Andrzej.Kosztowniak@sejm.pl](mailto:Andrzej.Kosztowniak@sejm.pl)

2) Pan Senator Kazimierz Kleina

Przewodniczący Komisji Budżetu i Finansów Publicznych

Senat Rzeczypospolitej Polskiej

e-mail: [biuro@kazimierzkleina.pl](mailto:biuro@kazimierzkleina.pl)