

Wątpliwości na tle usytuowania stosunków rodzinnoprawnych w strukturze grup podatkowych w podatku od spadków i darowizn

Doubts About the Placement of Family Legal Relationships in the Tax Groups Structure of Inheritance and Gift Tax

Abstract

The legislator differentiates the assessment of inheritance and gift tax depending on the existence or non-existence of a personal relationship between the acquirer of the property or property right and the person from whom or after whom the acquisition takes place. In this regard, the legislator gives priority to the acquirer who has a legal, family relationship with that person: marriage, kinship, affinity and adoption, placing that acquirer in the first (most privileged) or second tax group. In the context of membership of the above groups, controversies often arise, both in the literature and in practice. These controversies mainly concern spouses who have been legally separated and persons in an adoptive relationship. There are also doubts about the accuracy of the composition of the individual tax groups.

SŁOWA KLUCZOWE: podatek
od spadków i darowizn,
grupy podatkowe, stosunki
rodzinnoprawne, małżeństwo,
pokrewieństwo, powinowactwo,
przysposobienie

KEYWORDS: inheritance and gift tax,
tax groups, legal family relations,
marriage, kinship, affinity, adoption

MIECZYŚŁAW GOETTEL – profesor nauk prawnych, Akademia Policji w Szczytnie,
ORCID – 0000-0001-7917-1352, e-mail: miegoe@wp.pl

ALEKSY GOETTEL – doktor habilitowany nauk prawnych, profesor Akademii
Ekonomiczno-Humanistycznej w Warszawie, ORCID – 0000-0003-2147-6174,
e-mail: aleksyg@wp.pl

1 | Uwagi wprowadzające

Choć wskazane w tytule opracowania konstrukcje, zwane grupami podatkowymi, są obecne w systemie polskiego prawa podatkowego już od dłuższego czasu^[1], nie da się z pełnym przekonaniem skonstatować, że dotyczące ich regulacje prawne nie budzą poważniejszych kontrowersji i nie wymagają specjalnych zabiegów interpretacyjnych oraz zgłoszenia postulatów zmierzających do ich udoskonalenia.

Celem niniejszych rozważań jest wyjaśnienie, jakie stosunki rodzinoprawne zostały usytuowane w strukturze grup podatkowych, a także ocena prawidłowości obowiązujących w tym zakresie unormowań. Już wstępna ich analiza pozwala na sformułowanie tezy, że istniejący stan prawny nie jest wolny od pewnych niedoskonałości, co rodzi różnej natury dylematy. Z jednej strony mają one doniosłość praktyczną, dotycząc bowiem niejasności na tle przynależności określonych osób do konkretnej grupy, co przekłada się na wymiar ciążącego na nich obowiązku podatkowego, z drugiej zaś strony zmuszają do podniesienia wątpliwości co do adekwatności przyjętych przez ustawodawcę rozwiązań do istniejących w naszej rzeczywistości więzi międzyludzkich. Autorzy podejmą w związku z tym próbę wykazania, jakie mankamenty dadzą się wyeliminować w drodze racjonalnej wykładni, jakie zaś będą wymagały interwencji ustawodawcy.

U podstawy wyodrębnienia – na gruncie objętych niniejszą analizą przepisów^[2] – poszczególnych grup podatkowych^[3] tkwi, jak wiadomo, założenie aksjologiczne dające wyraz przekonaniu, że przesunięcia majątkowe

¹ Przewidywały je: ustawa z 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn, Dz. U. z 1975 r., nr 45, poz. 228 oraz (posługując się pojęciem „klas podatkowych”) dekret z 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych, tekst jedn.: Dz. U. z 1951, nr 9, poz. 74. Zróżnicowanie stóp procentowych podatku, w zależności od rodzaju stosunku rodzinnoprawnego, zawierała już w okresie porozbiorowym (w części zawierającej przepisy unifikujące ustawodawstwo dzielnicowe) ustawa z 29 maja 1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn, Dz. U. z 1920 r., nr 49, poz. 299 (wraz z załącznikiem do art. 3).

² Ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, tekst jedn.: Dz. U. z 2024 r., poz. 1837, dalej: u.p.s.d.

³ Genezę oraz *ratio legis* wyodrębnienia grup podatkowych na gruncie obowiązującego stanu prawnego przybliżają zwłaszcza Jan Głuchowski, Paweł Smoleń, „Klasyfikacja podatników na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn” *Gdańskie Studia Prawnicze*, nr 1 (2007): 301-324. Zob. też Paweł Mańczyk, „Tax groups in gift and inheritance tax” *Teka Komisji Prawniczej PAN Oddział w Lublinie*, nr 1 (2020): 277-286. <https://doi.org/10.32084/tekapr.2020.13.1-21>.

zachodzące pomiędzy uczestnikami obrotu cywilnoprawnego, którzy pozostają w stosunkach bliskości, zasługują na preferencyjne traktowanie. Ustawodawca, posługując się ogólnym pojęciem „stosunku osobistego” (art. 14 ust. 2 u.p.s.d.), nie rozstrzyga, którym z relacji międzyludzkich nadać miano stosunków bliskości. Ogranicza się do skonstruowania trzech grup podatkowych, z których każda obejmuje ściśle określony krąg podmiotów (nabywców rzeczy lub praw majątkowych) według określonego w art. 14 ust. 3 u.p.s.d. schematu:

- a. do grupy I zalicza się: małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów;
- b. grupa II obejmuje: zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępnych i małżonków pasierbów, małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych;
- c. w skład grupy III wchodzi inni nabywcy^[4].

Dodać trzeba, że grupa I została rozbudowana poprzez uwzględnienie w jej składzie także innych kategorii osób, mianowicie:

- za rodziców uważa się również przysposabiających, a za zstępnych także przysposobionych i ich zstępnych (art. 14 ust. 4 u.p.s.d.);
- za zstępnych uważa się również osoby, które przebywają lub przebywały w rodzinie zastępczej, w rodzinnym domu dziecka, w placówce opiekuńczo-wychowawczej lub w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej, o których mowa w ustawie z dnia 9 czerwca 2011 r. o wspieraniu rodziny i systemie pieczy zastępczej (Dz. U. z 2024 r.,

⁴ Warto nadmienić, że obok wymienionych trzech grup podatkowych ukształtowało się w piśmiennictwie pojęcie tzw. zerowej grupy podatkowej (obejmującej węższy niż grupa I krąg nabywców), względem osób wskazanych w art. 4a ust.1 *in principio* u.p.s.d. – zob. m. in.: Stefan Babiarz, „Art. 4(a) Zwolnienia grupy o”, [w:] *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz* (Lex: ABC, 2010), teza 1; Krystyna Chustecka, Ireneusz Krawczyk, Maciej Kurasz, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz* (Lex: Lexis Nexis, 2007), art. 4a, teza 2; Jan Szczygieł, „Art. 4(a) Zwolnienia podmiotowe”, [w:] *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz* (Lex: Wolters Kluwer, 2021), teza 4; Jacek Wantoch-Rekowski, „Art. 14 Zasada dotycząca ustalenia wysokości podatku”, [w:] *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz* (Lex: Wolters Kluwer, 2022), teza 5; Dominik Rynkiewicz, „Przywileje podatkowe dla najbliższej rodziny zbywcy w podatku od spadków i darowizn” *Studia Iuridica Lublinensia*, nr 13 (2010): 238-239.

poz. 177), a za wstępnych także odpowiednio osoby tworzące rodzinę zastępczą, prowadzące rodzinny dom dziecka lub pracujące z dziećmi w placówce opiekuńczo-wychowawczej lub w regionalnej placówce opiekuńczo-terapeutycznej (art. 14 ust. 4a u.p.s.d.)^[5].

W składzie poszczególnych grup podatkowych mieszczą się osoby nabywające składniki majątkowe (własność rzeczy lub inne prawa majątkowe), należące wcześniej do ich poprzednika prawnego (osoby, od której lub po której nabycie to ma miejsce – art. 14 ust. 2 u.p.s.d.).

Zastosowanie rozwiązań preferencyjnych wyłącznie do nabywców należących do I oraz II grupy podatkowej oznacza, że w ujęciu ustawodawcy tylko relacje pomiędzy tymi nabywcami a ich poprzednikami zasługują na miano stosunków bliskości. Ustawodawca posłużył się przy tym, jak nie trudno zauważyć, dość oczywistym mechanizmem: im silniejszy stopień bliskości pomiędzy uczestnikami obrotu, tym dalej idące preferencje podatkowe. W szerszym więc stopniu odnoszą się one do grupy I, w węższym do grupy II. Powyższe preferencje przejawiają się przede wszystkim (choć nie tylko) w ustaleniu w sposób korzystniejszy, względem pozostałych nabywców, wymiaru kwoty wolnej od podatku (art. 9 ust. 1 u.p.s.d.) oraz wysokości podatku (art. 15 ust. 1 u.p.s.d.).

Przyglądając się wspomnianym wyżej „stosunkom bliskości”, zauważa się, że mają one zróżnicowaną naturę. Zdecydowana ich większość mieści się w obrębie stosunków rodzinnoprawnych^[6], zaś niektóre z nich mają charakter relacji wyłącznie faktycznych, aczkolwiek u ich źródła również tkwią określone powiązania rodzinnoprawne. Nie należą do stosunków

⁵ Poszerzenie zakresu podmiotowego grupy I o tę kategorię osób nastąpiło stosunkowo niedawno, za sprawą ustawy z 17 września 2020 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn, Dz. U. z 2020 r., poz. 1761.

⁶ Tym terminem określa się w doktrynie prawa rodzinnego (choć trzeba też odnotować istniejące na tym tle rozbieżności) stosunki prawne małżeństwa, pokrewieństwa, powinowactwa i przysposobienia – tak np. Jan Winiarz, „Źródła, przedmiot i zasady polskiego prawa rodzinnego”, [w:] *System prawa rodzinnego i opiekuńczego*, red. Józef S. Piąkowski (Warszawa: Ossolineum, 1985), 59; Tadeusz Smoczyński, „Prawo rodzinne i stosunki rodzinnoprawne”, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. XI, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, red. Tadeusz Smoczyński (Warszawa: C.H. Beck-Institut Nauk Prawnych PAN, 2009), 33. Zob. jednak Jerzy Ignatowicz, Mirosław Nazar, *Prawo rodzinne* (Warszawa: Wolters Kluwer, 2016), 35; Jakub M. Łukasiewicz, „Zagadnienia wstępne”, [w:] *Instytucje prawa rodzinnego*, red. Jakub M. Łukasiewicz (Warszawa: Wolters Kluwer, 2014), 21, którzy nie zaliczają do stosunków rodzinnoprawnych powinowactwa.

rodzinnoprawnych relacje, w obrębie których są realizowane funkcje zbliżone do tych, jakie charakteryzują stosunki między rodzicami a dziećmi. Z tego względu są one nazywane stosunkami rodzinnopodobnymi lub quasi-rodzinnymi, przy czym ustawodawca, jak zasygnalizowano wyżej, uwzględnił w przepisach analizowanej ustawy (art. 14 ust. 4a) jedynie osoby pozostające w stosunku pieczy zastępczej^[7].

W kolejnych fragmentach opracowania zostaną poddane analizie stosunki rodzinnoprawne małżeństwa, pokrewieństwa, powinowactwa i przysposobienia jako elementy struktury grup podatkowych.

2 | Małżonkowie

Usytuowanie małżonków w I grupie podatkowej jest rozwiązaniem na tyle oczywistym, że uzasadnienie tego stanu rzeczy wydaje się zbędne. Tworzą oni szczególnego rodzaju wspólnotę, powołaną do spełniania wielu doniosłych, biologicznych i społecznych funkcji. Realizację celów małżeństwa wspomagają liczne instytucje prawne, w tym także regulacje prawa podatkowego^[8], zaś unormowania dotyczące grup podatkowych są jednym z tego przykładów.

W świetle dawniejszego stanu prawnego przynależność do I grupy podatkowej przedstawiała się na ogół w sposób jednoznaczny: w każdym wypadku osoby mające na gruncie obowiązującego porządku prawnego status małżonków znajdowały się w składzie tej grupy.

Jakie zatem sytuacje eliminowały ze składu tej grupy? Odpowiadając na postawione pytanie, należy dokonać oceny stanów faktycznych, w których, pomimo wystąpienia pewnych znamion, nie doszło do zawarcia małżeństwa, jak również oceny zdarzeń prowadzących do prawnej likwidacji związku małżeńskiego.

⁷ Kwestia ta zostanie zatem pominięta w niniejszym opracowaniu. Szerzej na ten temat – zob. Mieczysław Goettel, „Stosunki quasi-rodzinne w konstrukcji grup podatkowych w świetle przepisów o podatku od spadków i darowizn” *Państwo i Prawo*, z. 8 (2023): 30 i n.

⁸ Aleksy Goettel, *Podatkowoprawne skutki zawarcia i ustania małżeństwa* (Warszawa: Wolters Kluwer, 2016), 401 i n.

Pierwsza ze wskazanych wyżej kwestii wiąże się z sytuacją określaną w doktrynie zwrotem *matrimonium non existens*^[9]. Mamy z nią do czynienia w razie niezachowania przy zawieraniu małżeństwa przesłanek przewidzianych w art. 1 ustawy z 25 lutego 1964 r. – Kodeks rodzinny i opiekuńczy^[10] (dalej: k.r.o.), np. brak po obu stronach zgodnych oświadczeń, złożenie tych oświadczeń przez osoby tej samej płci, niesporządzenie przez kierownika urzędu stanu cywilnego aktu małżeństwa (w razie składania oświadczeń przed duchownym). W tych wypadkach nie dochodzi (choćby nawet został sporządzony akt małżeństwa) do zawarcia związku małżeńskiego^[11], co jest równoznaczne z tezą, że „strony” owego *matrimonium non existens* w żadnym momencie nie mogły być zaliczone do omawianej grupy^[12].

Zupełnie inna sytuacja ma miejsce w razie ustania małżeństwa, co jest (pomijając przypadki śmierci lub uznania za zmarłego) następstwem rozvodu. Do chwili jego orzeczenia obecność byłych małżonków w składzie grupy I nie mogła być w żadnej mierze kwestionowana. Utrata przynależności do niej następowała zatem dopiero z chwilą uprawomocnienia się wyroku rozwodowego.

Źródłem pewnych wątpliwości może być natomiast przypadek uniezwinięcia stosunku małżeństwa w drodze jego unieważnienia. Podstawą wyroku sądu w tej materii jest zawarcie małżeństwa pomimo wystąpienia: 1) tzw. przeszkód małżeńskich (okoliczności wyłączających zawarcie niewadliwego związku) – art. 10 – 15 k.r.o.; 2) wad oświadczenia o wstąpieniu w związek małżeński – art. 15¹ k.r.o.; 3) nieprawidłowości dotyczących pełnomocnictwa (w razie zawarcia małżeństwa przez pełnomocnika) – art. 16 k.r.o. Wspomniane wątpliwości są rezultatem braku pełnej jasności (i tym samym zgodności poglądów) co do charakteru skutków prawnych unieważnienia małżeństwa. Pomijając przytaczanie rozbieżności w stanowiskach

⁹ M. in.: Jan Winiarz, „Zawarcie i unieważnienie małżeństwa”, [w:] *System prawa rodzinnego i opiekuńczego*, red. Józef S. Piątkowski (Warszawa: Ossolineum, 1985), 159; Mirosław Nazar, „Konkubinat”, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. XI, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, red. Tadeusz Smoczyński (Warszawa: C.H. Beck-Institut Nauk Prawnych PAN, 2009), 936.

¹⁰ T.j.: Dz. U. z 2023 r., poz. 2809 z późn. zm.

¹¹ Winiarz, „Zawarcie i unieważnienie małżeństwa”, 159; Nazar, „Konkubinat”, 936.

¹² Nawet gdyby pozostawały w stałym związku faktycznym (konkubinacie) – wyrok NSA z 28 listopada 2016 r., II FSK 2835/14, Lex nr 2188408. Kwestia ta nie budzi wątpliwości również w piśmiennictwie – zob. np. Stefan Babiarsz, *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym* (Lex: Wolters Kluwer, 2019), Cz. II, Rozdz. 5, pkt 5.3.

doktrynalnych w tej materii^[13], należy uznać za trafną tezę, że pomimo w zasadzie mocy wstecznej powyższych skutków (z wyjątkiem tych, które odnoszą się do stosunków między rodzicami a dziećmi oraz stosunków majątkowych między małżonkami – art. 21 k.r.o.), do chwili unieważnienia mamy do czynienia ze skutecznie zawartym małżeństwem^[14], a tym samym skutecznością zdarzeń i sytuacji prawnych mających miejsce w tym samym czasie. Obejmuje to także przynależność małżonków do grupy I. Trudno byłoby sobie wyobrazić, po uprawomocnieniu się wyroku unieważniającego małżeństwo, dopuszczalność podważenia ustaleń w zakresie obowiązku podatkowego, wynikających z zaliczenia małżonków do powyższej grupy^[15].

Zdecydowanie poważniejsze wątpliwości w kwestii przynależności małżonków do I grupy podatkowej zaistniały z chwilą pojawienia się w polskim porządku prawnym instytucji separacji^[16], co oczywiście nie dotyczy tzw. separacji faktycznej, która nie ma wpływu na sytuację małżonków w tym zakresie^[17]. Możliwość orzeczenia separacji prawo dopuszcza w razie nastąpienia między małżonkami zupełnego rozkładu pożycia (art. 61¹ § 1 k.r.o.), jednak przy zachowaniu prawnego węzła małżeństwa^[18]. Jednocześnie w myśl art. 61⁴ § 1 k.r.o. zastrzega się – i to jest główne źródło kontrowersji, o których będzie dalej mowa – że orzeczenie separacji ma takie skutki, jeżeli ustawa inaczej nie stanowi, jak rozwiązanie małżeństwa przez rozwód. Nie bez powodu zatem zrodził się dylemat, czy małżonek separowany mieści się w I grupie podatkowej skoro jest co do zasady traktowany tak jak małżonek rozwiedziony.

W judykaturze zajęto stanowisko, że nie ma podstaw, na gruncie przepisów o grupach podatkowych, do różnicowania sytuacji małżonków,

¹³ Szerzej omawia je Janusz Gajda, „Unieważnienie małżeństwa”, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. XI, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, red. Tadeusz Smoczyński (Warszawa: C.H. Beck-Institut Nauk Prawnych PAN, 2009), 196-197.

¹⁴ Gajda, „Unieważnienie małżeństwa”, 196-197.

¹⁵ Identyczne zapatrywanie wyrażono w piśmiennictwie w odniesieniu do wspólnego opodatkowania małżonków – Goettel, *Podatkowoprawne skutki*, 441.

¹⁶ W wyniku nowelizacji dokonanej ustawą z 21 maja 1999 r. o zmianie ustawy Kodeks rodzinny i opiekuńczy, Kodeks cywilny, Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. z 1999 r., nr 52, poz. 532.

¹⁷ Mańczyk, „Tax groups”, 282.

¹⁸ Janina Panowicz-Lipska, „Separacja”, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. XI, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, red. Tadeusz Smoczyński (Warszawa: C.H. Beck-Institut Nauk Prawnych PAN, 2009), 808.

względem których sąd orzekł separację oraz pozostałych małżonków^[19]. Natomiast w piśmiennictwie nie ma w tej materii jednolitości poglądów. Można spotkać się zarówno z opiniami popierającymi stanowisko judykatury^[20], jak i z głosami prezentującymi odmienne zdanie^[21]. Uogólniając przytaczaną przez poszczególnych autorów argumentację, należy wyjaśnić, że rzecznicy pierwszego z tych stanowisk odwołują się do istoty i funkcji separacji, której orzeczenie zakłada wprawdzie (podobnie jak rozwód) rozłączenie małżonków, jednak (w odróżnieniu od rozwodu) nie niweczy stosunku prawnego małżeństwa, zaś zwolennicy przeciwnego zapatrywania nadają przesądzający charakter przywołanemu wyżej przepisowi art. 61⁴ § 1 k.r.o., zrównującego co do zasady skutki prawne separacji ze skutkami prawnymi rozwodu.

Wydaje się, że za bardziej przekonujący należy uznać pierwszy z przedstawionych kierunków interpretacyjnych, choć w świetle wykładni językowej nie da się całkowicie zakwestionować sensowności argumentów przemawiających na rzecz drugiego kierunku. Warto bowiem na ich usprawiedliwienie podkreślić, że w doktrynie prawa rodzinnego zasadę przyjętą w przytoczonym wyżej art. 61⁴ § 1 k.r.o., wyznaczającą zakres konsekwencji orzeczonej przez sąd separacji, odnosi się do całego obszaru prawa^[22], zatem również prawa publicznego, w tym podatkowego. Tak więc w stosunku do separowanych małżonków nie będą miały, jak się konstatuje, zastosowania (poza pewnymi wyjątkami) regulacje odnoszące się do osób pozostających w związku małżeńskim^[23]. Postępując konsekwentnie,

¹⁹ Wyrok NSA z 23 kwietnia 2008 r., II FSK 373/07, Lex nr 485167. Sąd ten krytycznie odniósł się do praktyki organów podatkowych przyjmujących odmienne rozstrzygnięcia. Zdaniem Mańczyka, „Tax groups”, 283 tego rodzaju rozstrzygnięcie jest przejawem wykładni *contra legem*.

²⁰ Tak m. in.: Głuchowski, Smoleń, „Klasyfikacja podatników”, 313; Babiarz, *Spadek i darowizna*, pkt 5.3; Paweł Smoleń, „Art. 14 Grupy podatkowe”, [w:] *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz* (Lex: Wolters Kluwer, 2021), teza 5; Goettel, *Podatkowoprawne skutki*, 370; Wantoch-Rekowski, „Art. 14 Zasada dotycząca ustalenia wysokości podatku”, teza 12. Wcześniej analogiczne zapatrywanie wyraził Arkadiusz Piotrowski, „Majątkowe skutki orzeczenia separacji” *Nowy Przegląd Notarialny*, nr 3 (2004): 58-59.

²¹ Por. np.: Zbigniew Ofiarski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz* (Warszawa: Dom wydawniczy ABC, 2002), 162; Stella Brzeszczyńska, *Podatek od spadków i darowizn* (Warszawa: C.H. Beck, 2005), 229; Aleksandra Wrzesińska-Nowacka, „Rozdział 4 Wysokość podatku”, [w:] *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz* (Gdańsk: ODDK, 2015), 338-339; Mańczyk, „Tax groups”, 283.

²² Panowicz-Lipska, „Separacja”, 844.

²³ Ibidem.

należałoby zatem unormowaniami odnoszącymi się do małżonków rozwiedzionych objąć także małżonków separowanych, bez konieczności wskazywania tych drugich w treści powyższych unormowań.

Tymczasem ustawodawca podatkowy, jakby ignorując przytoczoną zasadę, postanawia w treści niektórych unormowań *expressis verbis* zrównać sytuację małżonków separowanych z sytuacją małżonków rozwiedzionych (np. wymieniając w art. 6 ust. 4 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych^[24], obok m. in. „rozwódki”, „rozwodnika” także „osobę, w stosunku do której orzeczono separację”). Czyżby zatem tenże ustawodawca wyszedł z założenia, że w razie ograniczenia formuły powyższego przepisu tylko do małżonka rozwiedzionego nie można byłoby, wbrew zasadzie wyrażonej w art. 61⁴ § 1 k.ro., identycznie z nim traktować małżonka separowanego (w tym konkretnym wypadku uznać go za rodzica spełniającego przesłankę samotnego wychowywania dziecka)? Innymi słowy, skoro ustawodawca widzi potrzebę objęcia konkretnym wyliczeniem obu kategorii osób, to stwierdza tym samym, że nie zawsze pod względem wywoływanych skutków prawnych jest dopuszczalne utożsamianie obu tych kategorii. Stąd wypływa wniosek, że wbrew dosłownemu rozumieniu zasady zawartej w art. 61⁴ § 1 k.ro. istnieją racje, by małżonków separowanych (nawet przy braku wyraźnego postanowienia ustawy) nie traktować tak jak małżonków rozwiedzionych. Tego rodzaju argumentacja pozostawałaby więc w zgodności, jak wyżej wykazano, ze stanowiskiem zgłoszonym w judykaturze oraz z tezami wypowiadających się w tym samym duchu przedstawicieli doktryny podatkowoprawnej. Słuszna wydaje się zatem konstatacja, że gdyby ustawodawca zechciał wykluczyć małżonka separowanego z grona nabywców zaliczanych do I grupy podatkowej, zamieściłby w treści art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d. stosowne zastrzeżenie^[25].

Powyższe stanowisko zasługuje na aprobatę również z innych względów. Separacja jest bowiem pomyślana nie tylko jako „alternatywne rozstrzygnięcie” czy też „surogat” rozwodu (w niektórych związkach jest on, głównie ze względów światopoglądowych, odrzucany), lecz również jako swoisty okres próby, dający szansę na przetrwanie sytuacji kryzysowej i powrót do wspólnego pożycia^[26]. Usytuowanie małżonków separowanych

²⁴ T. j. Dz. U z 2024 r., poz. 226 z późn. zm., dalej: u.p.d.o.f.

²⁵ Podobnie Głuchowski, Smoleń, „Klasyfikacja podatników”, 313.

²⁶ Panowicz-Lipska, „Separacja”, 817-818; Piotr Kasprzyk, *Separacja prawna małżonków* (Lublin: Wydawnictwo KUL, 2003), 38-39.

w I grupie podatkowej ma więc silne uzasadnienie aksjologiczne. Nie można pominąć także znaczenia art. 61⁴ § 3 k.r.o., nakładającego na tychże małżonków, jeżeli przemawiają za tym względy słuszności, obowiązku wzajemnej pomocy, którego formą realizacji nierzadko będą akty darowizny. Należy zatem przyjąć, że wyjątki od zasady niestosowania względem małżonków separowanych uregulowań odnoszących się do osób pozostających w związkach małżeńskich, będą wynikać nie tylko z litery prawa, lecz również z założeń aksjologicznych tkwiących u podstaw określonych rozwiązań prawnych. Niemniej, ze względu na istniejące w doktrynie rozbieżności, trafny wydaje się postulat jednoznacznego uregulowania tej kwestii na drodze legislacyjnej^[27], zgodnie z którym orzeczona separacja nie zmieniaby pozycji małżonka na gruncie grup podatkowych. Sugerowana modyfikacja mogłaby polegać bądź na dodaniu do treści art. 14 u.p.s.d. (po ustępie 4a) nowej jednostki redakcyjnej (ustępu 4b.), bądź na zamieszczeniu w art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d (w nawiasie) stosownego uzupełnienia, zgodnie z poniższą propozycją:

4b. Orzeczenie względem małżonka separacji nie ma wpływu na jego przynależność do grupy I.

albo

3. Do poszczególnych grup podatkowych zalicza się:

1) do grupy I – małżonka (nie wyłączając osoby, względem której sąd orzekł separację), zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyrna, macochę i teściów.

3 | Krewni i powinowaci

Zakres podmiotowy grup podatkowych, w odniesieniu do osób pozostających w stosunkach pokrewieństwa i powinowactwa, charakteryzuje się, jak należy sądzić, na tyle dostateczną jasnością, że nie powinien wywoływać żadnych kontrowersji interpretacyjnych. Dzieje się tak za sprawą

²⁷ Smoleń, „Art. 14 Grupy podatkowe”, teza 6. Autor obszernie rozważa argumentację wspierającą każde z przeciwnych stanowisk w tej materii.

posługiwania się przez ustawodawcę pojęciami zdefiniowanymi w sposób jednoznaczny^[28]. Jednak i w tym zakresie, jak sygnalizuje praktyka, kwestia przynależności nabywcy do określonej grupy podatkowej nie zawsze bywa wolna od wątpliwości^[29].

Gdy chodzi o krewnych, mieszczą się oni zarówno w grupie I (zstępni, wstępni, rodzeństwo), jak i w grupie II (zstępni rodzeństwa, rodzeństwo rodziców). Jak widać, ustawodawca nie przewidział żadnych ograniczeń jedynie względem krewnych w linii prostej; przynależność do grupy I nie jest uzależniona od stopnia pokrewieństwa (obejmuje zatem wszelkich zstępnych: dzieci, wnuki, prawnuki itd. oraz wszelkich wstępnych: rodziców, dziadków, pradziadków itd.), choć w praktyce na krąg potencjalnych beneficjentów ma wpływ długość życia człowieka. Natomiast względem krewnych w linii bocznej ustawodawca bądź zawęził krąg beneficjentów do stopnia drugiego (rodzeństwo) oraz trzeciego (rodzeństwo rodziców), bądź nie przyjął ograniczeń co do stopnia (zstępni rodzeństwa).

Względem usytuowania krewnych w linii bocznej można zgłosić pewne zastrzeżenia dotyczące trafności przyjętych rozwiązań w kwestii kręgu potencjalnych beneficjentów. W szczególności rzuca się w oczy pominięcie w składzie grupy II kuzynów (tzw. rodzeństwo cioteczne lub stryjeczne)^[30], których w wielu wypadkach łączą (poza więzią formalną) silne związki emocjonalne. Takie podejście raz i zwłaszcza w zestawieniu z zaliczeniem do tejże grupy (jak podkreślono wyżej) zstępnych rodzeństwa (bez ograniczenia w stopniu), czyli np. wnuki brata lub siostry czy też (o czym będzie mowa dalej) zstępnych pasierbów (również bez ograniczenia w stopniu) oraz (niebędących ani krewnymi, ani powinowatymi) małżonków

²⁸ Istotę pokrewieństwa i powinowactwa, wraz z precyzującymi je kryteriami w postaci linii i stopni określają przepisy art. 61⁷ oraz 61⁸ k.r.o. W doktrynie ich mechanizm wyjaśniają m. in.: Tadeusz Smoczyński, „Zagadnienia wprowadzające”, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. XI, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, red. Tadeusz Smoczyński (Warszawa: C.H. Beck-Institut Nauk Prawnych PAN, 2009), 7-11 oraz Winiarz, „Źródła, przedmiot i zasady polskiego prawa rodzinnego”, 44-50.

²⁹ Zob. dla przykładu będące przedmiotem zapytań poselskich niejasności dot. sytuacji nabywcy po wnuku rodzeństwa rodziców – www.sejm.gov.pl, VIII kadencja. archiwum – interpretacje, zapytania, pytania i oświadczenia poselskie – zapytania poselskie nr 7436 i 7453.

³⁰ Na gruncie obowiązującego stanu prawnego kwestia ta nie budzi wątpliwości ani w orzecznictwie – tak uzasadnienie wyroku NSA w Szczecinie, z dnia 20 kwietnia 2000 r., SA/Sz 433/99, Lex nr 169251, ani w praktyce organów podatkowych – zob. zawierające interpretację indywidualną Pismo z dnia 3 lipca 2013 r. Izby Skarbowej w Łodzi, IPTPB2/436-33/13-4/KK, <https://sip.lex.pl/openlex>.

rodzeństwa małżonków (np. mąż siostry współmałżonka), gdzie zazwyczaj tego rodzaju związki nie są zbyt silne^[31].

Podobnie jak krewni, również powinowaci są obecni i w grupie I (pasierb, ojczym macocha, synowa, zięć, teściowie), i w grupie II (zstępni pasierbów, małżonkowie rodzeństwa, rodzeństwo małżonków).

W odniesieniu do tej kategorii osób bliskich pojawia się w kwestii ich przynależności do grup podatkowych innego rodzaju problem. O ile bowiem pokrewieństwo jest stosunkiem prawnym trwałym, o tyle w przypadku powinowactwa może dojść, na gruncie obowiązującego porządku prawnego, do jego ustania. Możliwość tego rodzaju skutku wynika, po pierwsze, z samej istoty stosunku powinowactwa, do powstania którego wymagane jest zaistnienie innego stosunku prawnego, mianowicie małżeństwa^[32] oraz, po drugie, z treści art. 61⁸ § 1 zd. drugie k.r.o. stanowiącego, że powinowactwo trwa mimo ustania małżeństwa. Jeżeli zatem pomiędzy małżonkami zostanie orzeczony rozwód, dotychczasowi powinowaci nadal pozostają względem siebie w stosunku powinowactwa. Jednak przywołany wyżej przepis wypowiada się jedynie w kwestii ustania małżeństwa, zatem jego unieważnienie, jak zgodnie przyjmuje się w doktrynie^[33], prowadzi do unicestwienia stosunku powinowactwa. Ponieważ jednak do chwili unieważnienia mamy do czynienia, jak podkreślono w treści wcześniejszych rozważań (pkt Małżonkowie, s. 53), z „pełnoprawnym” związkiem małżeńskim, należy przyjąć, że także do tego czasu będzie trwał stosunek powinowactwa. W konsekwencji, dopiero z momentem unieważnienia małżeństwa dotychczasowi powinowaci, z racji utraty posiadanego statusu, wychodzą ze składu I lub II grupy podatkowej^[34].

Analizując sens wyrażen zawartych w art. 14 ust. 3 pkt 1 i 2 u.p.s.d. nie-trudno dostrzec, że występuje grono krewnych i powinowatych znajdujących poza składem grupy I i II, zatem mieszczących się w grupie III. Spośród krewnych (wyłącznie w linii bocznej) będą to m. in. kuzyni oraz ich zstępni, rodzeństwo dziadków, a spośród powinowatych np. rodzice teściów, dzieci rodzeństwa małżonków, małżonkowie zstępnych rodzeństwa^[35].

³¹ Trafnie zwraca na to uwagę K. Święch, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym* (Warszawa: Wolters Kluwer, 2013), 303.

³² Zgodnie z brzmieniem art. 61⁸ § 1 zd. pierwsze k.r.o. „Z małżeństwa wynika powinowactwo między małżonkiem a krewnymi drugiego małżonka”.

³³ Zob. m. in.: Winiarz, „Źródła, przedmiot i zasady polskiego prawa rodzinnego”, 49; Gajda, „Unieważnienie małżeństwa”, 197.

³⁴ Zob. jednak Mańczyk, „Tax groups”, 283-284.

³⁵ Słusznie zakwestionowano w judykaturze przynależność do grupy II małżonków zstępnych rodzeństwa (siostrzeńców, bratanków), stwierdzając, że nie

W stosunku do tych krewnych i powinowatych ustawodawca najwyraźniej kierował się założeniem (choć w niektórych sytuacjach przyjęte rozwiązanie może budzić wątpliwości), że w praktyce kontakty między nimi będą raczej sporadyczne, co nie uzasadnia zaliczenia ich w poczet osób pozostających w stosunkach bliskości.

W odniesieniu do obu kategorii osób pozostających w stosunkach rodzinnych (pokrewieństwa i powinowactwa) zauważa się też (co jest zapewne świadomym posunięciem ustawodawcy) brak swoistej symetrii w relacjach pomiędzy nabywcami rzeczy lub praw majątkowych a osobami, od których lub po których następuje nabycie, co da się zilustrować niektórymi stanami faktycznymi. Przykładowo, osoba uzyskująca przysporzenie od rodzeństwa babci lub dziadka mieści się (jako zstępny rodzeństwa) w II grupie podatkowej. Jednak przysporzenie uczynione między tymi samymi osobami, lecz w odwrotnym kierunku, czyli od wnuka na rzecz rodzeństwa babci lub dziadka, skutkować będzie przynależnością nabywcy do III grupy podatkowej (grupa II zapewnia bowiem preferencję jedynie rodzeństwu rodziców). Podobna sytuacja ma miejsce w relacjach między osobami należącymi do kategorii „małżonkowie innych (niż dzieci – uwaga M.G. i A.G.^[36]) zstępnych”. Podatnikiem zaliczonym do II grupy podatkowej jest m.in. osoba otrzymująca przysporzenie od dziadków swojego współmałżonka. Jednak w razie przysporzenia dokonanego przez tę osobę na rzecz wspomnianych dziadków, preferencja wynikająca z przynależności do powyższej grupy nie wchodzi w rachubę. Odnosi się wrażenie, że ustawodawca postanowił w większym stopniu uprzywilejować zstępnych niż wstępnych.

W stosunkach pomiędzy krewnymi lub powinowatymi może dojść – na gruncie przynależności do grup podatkowych – do charakterystycznego zbiegu uprawnień. Polega on na zaliczeniu nabywcy rzeczy lub prawa majątkowego, względem jego prawnego poprzednika, do różnych grup podatkowych z racji pozostawania tych osób w tych różnych typach stosunków rodzinnoprawnych. Interesujący przypadek tego typu miał miejsce w stanie faktycznym będącym przedmiotem rozstrzygnięcia judykatury^[37]. Nabycie

mogą być oni zrównani z małżonkami zstępnych spadkodawcy – tak wyrok NSA w Łodzi z 25 kwietnia 1995 r., SA/Łd 1645/94, Lex nr 25047 oraz wyrok NSA w Gdańsku z 7 kwietnia 2000 r., I SA/Gd 79/98, Lex nr 44324. Zob. też Pismo z dnia 19 marca 2018 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, nr 0111-KDIB4.4015.23.2018.2.BD, <http://sip.mf.gov.pl> (zawierające interpretację indywidualną). Z poglądów doktryny – zob. Babiarz, *Spadek i darowizna*, pkt 5.3.

³⁶ Małżonkowie zstępnych pierwszego stopnia (dzieci), czyli zięć i synowa zaliczają się do I grupy podatkowej (art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d.).

³⁷ Wyrok NSA z 24 listopada 2017 r., II FSK 3016/15, Lex nr 243071.

praw majątkowych (z tytułu dziedziczenia) miało miejsce po osobie będącej jednocześnie względem nabywcy ojczymem (mężem matki) oraz stryjem (bratem zmarłego ojca). Sytuacja tego rodzaju uzasadniała zatem zaliczenie nabywcy zarówno do grupy I (jako pasierbicy), jak i grupy II (jako zstępnego rodzeństwa). Pojawia się w związku z tym pytanie (choć w istocie czysto teoretyczne), czy nabywcy przysługuje wybór podstawy prawnej przesądzającej o jego przynależności do konkretnej grupy^[38], czy też organ podatkowy powinien z urzędu przyjąć rozwiązanie korzystniejsze dla podatnika (tzn. uwzględniające jego przynależność do grupy niższej). Wydaje się, że powyższy dylemat należałoby rozstrzygnąć w duchu zasady wynikającej z treści art. 2a ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa^[39] (dalej: o.p.), czyli uznać słuszność drugiego ze wskazanych rozwiązań.

W tej części opracowania należy także ustosunkować się do sytuacji osób, które nie pozostają w związku małżeńskim, nie łączy je również ani pokrewieństwo, ani powinowactwo, jednakże stosunki te (a ściślej ich zbieg) prowadzą do ukształtowania się między tymi osobami szczególnego rodzaju relacji faktycznych. Chodzi konkretnie o zaliczonych do II grupy podatkowej: małżonków pasierbów oraz małżonków rodzeństwa małżonków. W odniesieniu do pierwszej ze wskazanych relacji mamy do czynienia ze zbiegiem małżeństwa z powinowactwem w linii prostej pierwszego stopnia, w przypadku drugiej relacji dostrzega się zbieg małżeństwa z powinowactwem w linii bocznej drugiego stopnia. Włączając w skład II grupy podatkowej wymienione osoby, ustawodawca kierował się zapewne względami doświadczenia życiowego. Z pasierbem nierzadko nawiązują się więzi jak z naturalnym dzieckiem, toteż jego współmałżonek bywa traktowany jak synowa lub zięć. Podobnie sytuacja wygląda z małżonkami szwagrów, których dość powszechnie zalicza się do szeroko rozumianej rodziny.

Warto przy okazji zwrócić uwagę na nieporozumienie, jakie miało miejsce w orzecznictwie w związku z oceną na gruncie grup podatkowych małżonka pasierba^[40]. W obu powołanych wyrokach Sądy w niewłaściwy sposób powiązały z tą osobą przewidziane w treści art. 61⁸ § 1 zd. drugie k.r.o. skutki ustania małżeństwa, formułując wniosek, że przynależność do grupy II odnosi się także do byłego (rozwiezionego) małżonka pasierba.

³⁸ Tego rodzaju sugestia wynika z treści uzasadnienia do powyższego wyroku, ibidem.

³⁹ T.j. Dz. U. z 2023 r., poz. 2383 z późn. zm.

⁴⁰ Wyrok NSA z 16 września 2009 r., II FSK 438/08, Lex nr 596453. Identyczny pogląd został wyrażony w wyroku WSA w Krakowie z 23 października 2007 r., I SA/Kr 593/07, Lex nr 437769.

Prawdą jest, że ustanie małżeństwa nie ma wpływu na trwanie powinowactwa; przykładowo ojczym, pomimo rozvodu z matką nadal pozostaje w stosunku powinowactwa z jej synem (nie przestaje być w stosunku do niego ojczymem). Jednak żona tegoż syna (pasierba) nie jest dla jego ojczyma powinowatą, aczkolwiek wolą ustawodawcy została umieszczona względem niego w grupie II. Tak więc w razie ustania małżeństwa pasierba, osoba, o której mowa, wobec utraty statusu jego żony, przechodzi z grupy II do grupy III^[41]. Sądy nie wzięły pod uwagę okoliczności, że przywołany wyżej przepis (art. 61⁸ § 1 zd. drugie k.r.o.) reguluje skutki ustania małżeństwa w stosunkach między powinowatymi, nie zaś między osobami, które nie pozostają w stosunku powinowactwa.

4 | Osoby pozostające w stosunku przysposobienia

Największe natomiast kontrowersje dają o sobie znać w odniesieniu do instytucji przysposobienia. Należy przypomnieć, że jego założeniem jest ukształtowanie takiej relacji pomiędzy określonymi osobami, jaka charakteryzuje naturalny stosunek pokrewieństwa istniejący między rodzicem a dzieckiem, co wymownie oddaje znana łacińska premia *adoptio naturam imitatur*^[42]. Z tego niewątpliwie powodu ustawodawca włączył osoby powiązane stosunkiem przysposobienia w poczet nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej (art. 14 ust. 4 u.p.s.d.). Jednak sposób w jaki to uczynił, nie jest wolny od wątpliwości interpretacyjnych^[43]. Przytoczone wyżej unormowanie w brzmieniu: „Za rodziców w rozumieniu ustawy uważa się również przysposabiających, a za zstępnych także przysposobionych i ich zstępnych”, biorąc przy tym pod uwagę fakt, że przysposobienie nie jest instytucją o jednorodnym obliczu jurydycznym, zmusza do podniesienia dość istotnych zastrzeżeń oraz postawienia szeregu pytań.

⁴¹ Powyższymi wyrokami Sądy zakwestionowały trafną argumentację oraz prawidłowe rozstrzygnięcie organów podatkowych.

⁴² Jerzy Ignatowicz, „Przysposobienie”, [w:] *System prawa rodzinnego i opiekuńczego*, red. Józef S. Piątoski (Warszawa: Ossolineum, 1985), 922; Ignatowicz, Nazar, *Prawo rodzinne*, 467; Tadeusz Smoczyński, Marek Andrzejewski, *Prawo rodzinne i opiekuńcze* (Warszawa: C.H. Beck, 2022), 304.

⁴³ Mańczyk, „Tax groups”, 281.

Pierwsza kwestia, bardziej natury redakcyjnej (czy też terminologicznej), wiąże się z pytaniem, do jakiego fragmentu ustawy wskazującego rodziców odsyła ustawodawca? Nietrudno dostrzec, po dokładniejszym przyjrzeniu się jej postanowieniom, że unormowania operującego *expressis verbis* terminem „rodzice” w istocie brak. Pojawia się on wprawdzie w art. 14 ust. 3 pkt 2 u.p.s.d., w treści zwrotu „rodzeństwo rodziców”, ale jako punkt odniesienia, służący doprecyzowaniu innej kategorii krewnych (czyli osób będących siostrami lub braćmi rodziców). Zatem użycie wyrazu „rodzice” w takim kontekście wyklucza powyższy przypadek z konstrukcji analizowanego odesłania. Należałoby przeto przyjąć, że mamy tu do czynienia z dorozumianym odesłaniem do art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d., który, ustalając zakres podmiotowy grupy I w osobach: „małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synowej, rodzeństwa, ojczyma, macochy i teściów”, wskazał pośrednio (domyślnie) rodziców, jako osoby należące do kategorii wstępnych. Powyższa konkluzja nie zmienia jednak krytycznej opinii o przyjętym przez ustawodawcę rozwiązaniu. Nie byłoby problemu, gdyby powyższy mankament dało się oceniać wyłącznie w kategoriach redakcyjnej niedoskonałości, ma on jednak również przełożenie na niejasności natury merytorycznej.

Nasuwa się mianowicie kolejna wątpliwość (odnosząca się do najważniejszych w praktyce rodzajów przysposobienia: pełnego oraz całkowitego) o już zdecydowanie poważniejszej wymowie. Opierając się bowiem na językowej wykładni art. 14 ust. 3 pkt 1 w zw. z art. 14 ust. 4 u.p.s.d. można odnieść wrażenie, że doszło, zapewne wbrew intencjom ustawodawcy, do zawężenia wyżej przytoczonego zakresu podmiotowego grupy I. Otóż wskazanie jedynie przysposabiających (i uznanie ich zarazem za odpowiednik rodziców), a pominięcie ich wstępnych sprawia wrażenie, że ci drudzy nie mieszczą się, wraz z przysposobionymi, w tej grupie. Praktyczne konsekwencje takiego rozumienia powyższego uregulowania można wyjaśnić na następującym przykładzie: przysposobiony, otrzymujący darowiznę od rodziców przysposabiającego (z którymi łączy go, zgodnie z przepisami Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, więź analogiczna jak wnuka z dziadkami), dowiadyuje się, że nie przysługuje mu stosowna preferencja podatkowa. Tego rodzaju interpretacja pozostawałaby jednak w sprzeczności z mechanizmem podstawowego rodzaju przysposobienia, prowadząc do następstw niezgodnych z jego celami i zasadami zdrowego rozsądku. Nabiera to szczególnej ostrości zwłaszcza wówczas, gdy przysposobiony uważa się za naturalne dziecko przysposabiającego. Oczywiście ewentualność takiego rozstrzygnięcia powinna być (przynajmniej do czasu, póki

ustawodawca nie wprowadzi stosownej modyfikacji przepisu) wyeliminowana w drodze racjonalnej wykładni. Prowadziłaby ona do wniosku, że wszędzie tam, gdzie w treści regulacji prawnych ma miejsce odwołanie się do grupy I, chodzi nie tylko o przysposabiających, lecz również o ich wstępnych^[44] (co nie dotyczy jednak, o czym będzie mowa dalej, przysposobienia niepełnego). Trzeba jednocześnie podkreślić, że tym mankamentem nie jest dotknięty drugi człon art. 14 ust. 4 u.p.s.d., zawierający się w słowach: „[...] a za zstępnych także przysposobionych i ich zstępnych”^[45].

Należy zadać wobec tego pytanie, dlaczego ustawodawca w powyższym przepisie nie posłużył się wyrażeniem, w treści którego punktem odniesienia nie byłiby rodzice, lecz wstępni, obejmując zatem tymże wyrażeniem nie tylko przysposabiających, lecz również ich wstępnych, pozostawiając oczywiście w niezmienionym kształcie drugi człon przepisu? Otóż byłoby to możliwe, gdyby na gruncie polskiego porządku prawnego obowiązywała jednolita koncepcja przysposobienia (odpowiadająca konstrukcji przysposobienia pełnego), jednak specyfika skutków przysposobienia niepełnego przesądza o niedopuszczalności tego rodzaju zabiegu.

Zrozumienie przedstawionych dylematów ułatwi przybliżenie mechanizmu obu rodzajów przysposobienia.

Przysposobienie *pełne* (określane też mianem przysposobienia pełnego rozwiązywalnego), uchodzące za podstawowy rodzaj przysposobienia^[46], w pierwszej kolejności powoduje powstanie między przysposabiającym a przysposobionym takiego stosunku, jak między rodzicem a dzieckiem, a jednocześnie pociąga za sobą nabycie przez przysposobionego praw i obowiązków wynikających z pokrewieństwa również w stosunku do krewnych przysposabiającego, przy czym powyższe skutki rozciągają się na zstępnych przysposobionego (art. 121 § 1, 2 i 3 k.r.o.). Wymienione następstwa

⁴⁴ Zob. też Mańczyk, „Tax groups”, 281.

⁴⁵ Trafnie dostrzegają komplikacje wynikające z brzmienia art. 14 ust. 4 u.p.s.d. Głuchowski, Smoleń, „Klasyfikacja podatników”, 316 oraz Paweł Smoleń, „Rozdział 4. Wysokość podatku”, [w:] Artur Krukowski, Grzegorz Liszewski, Paweł Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn* (Warszawa: Oficyna Prawa Polskiego, 2011), 199-200. Jednak chyba nadmierną obawą autorów jest podyktowana ich opinia, że zawarte w treści przepisu wyrazy „również” oraz „także” mogą sugerować, że przepis ten odnosi się do „przysposabiających łącznie z naturalnymi rodzicami przysposobionego oraz zstepnych naturalnych i zstepnych wynikających z przysposobienia”.

⁴⁶ Elżbieta Holewińska-Łapińska, „Przysposobienie”, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. XII, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, red. Tadeusz Smoczyński (Warszawa: C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, 2011), 649.

(poza dodatkowymi, wskazanymi w przepisach, skutkami) charakteryzują także przysposobienie pełne nierozwiązywalne, określane mianem przysposobienia całkowitego^[47]. Natomiast w wypadku przysposobienia niepełnego jego skutki polegają wyłącznie na powstaniu stosunku (jak między rodzicem a dzieckiem) między przysposabiającym a przysposobionym, rozciągając się także (tak jak przy przysposobieniu pełnym) na zstępnych przysposobionego (art. 124 § 1 k.r.o.). Jednocześnie utrzymane zostają więzy pokrewieństwa przysposobionego z jego rodzicami i dalszą rodziną naturalną^[48].

Należy przy tym z naciskiem podkreślić, że orzeczenie przysposobienia nie oznacza powołania do życia stosunku pokrewieństwa; przepisy jedynie wiążą z przysposobieniem skutki, jakie prawo rodzinne, inne działy prawa cywilnego oraz pozostałe gałęzie prawa łączą z naturalnym pochodzeniem dziecka^[49].

W świetle zgłoszonych uwag celowe wydaje się zaproponowanie modyfikacji formuły art. 14 ust. 4 u.p.s.d. w taki sposób, aby zostały wyeliminowane przedstawione wyżej zastrzeżenia natury redakcyjnej oraz merytorycznej. Nowa formuła powinna z jednej strony zawierać odesłanie nie do rodziców (jak w dotychczasowym brzmieniu), lecz do wstępnych, z drugiej zaś strony uwzględniać specyfikę obu rodzajów przysposobienia (pełnego i niepełnego). Zgodnie z przedstawioną propozycją powyższy przepis mógłby mieć następujące brzmienie: „Za wstępnych w rozumieniu ustawy uważa się również przysposabiających oraz (z wyjątkiem przysposobienia, którego skutki polegają wyłącznie na powstaniu stosunku między przysposabiającym a przysposobionym) ich wstępnych, a za zstępnych także przysposobionych i ich zstępnych”.

Doszłoby zatem do pewnej rozbudowy przepisu, ale trudno zaproponować jakieś alternatywne, bardziej sensowne rozwiązanie^[50]. Tak brzmiący przepis (podobnie jak w swoim aktualnym kształcie) nie wyjaśniałby jeszcze, jakie osoby objęte skutkami przysposobienia znalazłyby się w składzie poszczególnych grup podatkowych. Nie budziłoby jedynie wątpliwości,

⁴⁷ Smyczyński, Andrzejewski, *Prawo rodzinne*, 313; Ignatowicz, Nazar, *Prawo rodzinne*, 485; Holewińska-Łapińska, „Przysposobienie”, 669.

⁴⁸ Ignatowicz, „Przysposobienie”, 960; Holewińska-Łapińska, „Przysposobienie”, 664.

⁴⁹ Ignatowicz, Nazar, *Prawo rodzinne*, 485.

⁵⁰ Nie byłby to odosobniony przypadek konieczności uwzględnienia specyficznych skutków przysposobienia niepełnego – zob. np. art. 131 § 1 k.r.o. oraz art. 937 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t. j. Dz. U. z 2024, poz. 1061).

że rozszerzenie zakresu podmiotowego grup podatkowych na stosunek przysposobienia odnosi się, co trafnie podkreśla się w piśmiennictwie, zarówno do przysposobienia pełnego, jak i niepełnego^[51].

Rozstrzygnięcie zatem kolejnej kwestii natury zasadniczej wymaga udzielenia odpowiedzi na pytanie: o jaki krąg osób, z tytułu powołania do życia stosunku przysposobienia, uległ rozszerzeniu zakres podmiotowy poszczególnych grup podatkowych? Wskazówką ułatwiającą znalezienie właściwego rozwiązania jest okoliczność, że ustawodawca w treści art. 14 ust. 4 u.p.s.d. nie posługuje się formułą zawężającą przewidziane w nim konsekwencje prawne wyłącznie do przysposabiającego i przysposobionego^[52]. Pozwala to na wyciągnięcie wniosku, że zalicza on do powyższego kręgu wszystkie osoby, na które rozciągają się skutki przysposobienia. W tym oczywiście momencie nie pozostaje bez znaczenia odmiennosc konstrukcyjna (wyjaśniona wyżej) każdego z dwóch rodzajów przysposobienia: pełnego (i jego szczególnej odmiany – przysposobienia całkowitego) oraz niepełnego.

W przypadku tego pierwszego ów krąg jest bardzo szeroki, gdyż przysposobionego łączy więź, analogiczna do pokrewieństwa, nie tylko z przysposabiającym, lecz również z jego krewnymi, a wszystkich wyżej wymienionych ze zstępnyimi przysposobionego^[53]. Należałoby zatem przyjąć, że w grupie I (art. 14 ust. 3 pkt 1 u.p.s.d.) będą mieścić się m.in.: przysposobiony, zstępni przysposobionego („odpowiedniki” wnuków, prawnuków itd. przysposabiającego), przysposabiający oraz jego dzieci („odpowiedniki” rodzeństwa przysposobionego) i wstępni („odpowiedniki” dziadków, pradziadków itd. przysposobionego); z kolei w grupie II (art. 14 ust. 3 pkt 2 u.p.s.d.) m.in.: zstępni przysposobionego względem naturalnego dziecka przysposabiającego albo zstępni naturalnego dziecka przysposabiającego względem przysposobionego (analogicznie jak zstępni rodzeństwa), rodzeństwo przysposabiającego względem przysposobionego

⁵¹ Babiarz, *Spadek i darowizna*, pkt 5.3; Adam Mariański, „Art. 14 Grupy podatkowe”, [w:] *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz* (Lex: ABC, 2010), teza 2; Chustecka, Krawczyk, Kurasz, *Ustawa o podatku*, art. 14, teza 4.

⁵² Jak czyni to np. w art. 15 § 1 k.r.o., mówiąc o „przysposobionym” i „przysposabiającym”; czy też w art. 111 § 3 o.p. oraz w art. 115 § 11 ustawy z 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, t.j. Dz. U. z 2024 r., poz. 17, wymieniającymi „osobę pozostającą w stosunku przysposobienia” – co jest źródłem rozbieżnych stanowisk w kwestii kręgu osób objętych tymi przepisami.

⁵³ Holewińska-Łapińska, „Przysposobienie”, 650.

(analogicznie jak rodzeństwo rodziców)^[54], zaś np. dalsi krewni w linii bocznej przysposabiającego (analogicznie jak np. rodzeństwo dziadków) należą już do grupy III. Uogólniając, odpowiednio do zakresu poszczególnych grup podatkowych (I oraz II) będą włączone te osoby objęte skutkami przysposobienia pełnego, które stanowią, ze względu na linię i stopień, „odpowiedniki” krewnych wskazanych w art. 14 ust. 3 pkt 1 i 2 u.p.s.d.

Szczegółne ukształtowanie mechanizmu drugiego rodzaju przysposobienia, czyli niepełnego, sprawia, że krąg podatników znajdujących się w najbardziej korzystnym położeniu (czyli przynależących do grupy I) obejmuje wyłącznie przysposabiającego, przysposobionego oraz zstępnych przysposobionego. Krewni przysposabiającego, m.in. jego wstępni, zstępni czy rodzeństwo, znajdują się (względem przysposobionego) w grupie III^[55].

W sposób analogiczny jak w przypadku pokrewieństwa dochodzi do powstania – pomiędzy osobami, na które rozciągają się skutki przysposobienia, a małżonkiem jednej z tych osób – relacji będących „odwzorowaniem” stosunków powinowactwa. Na przykład pomiędzy małżonkiem przysposabiającego (niebędącego równocześnie przysposabiającym) a przysposobionym powstaje relacja: ojczym (macocha) – pasierb^[56]; małżonek przysposobionego będzie względem przysposabiającego miał pozycję synowej (zięcia), zaś przysposabiający względem tegoż małżonka pozycję teściowej (teścia); więź o charakterze powinowactwa (w linii bocznej), w przypadku rodzeństwa z przysposobienia, zachodzi pomiędzy małżonkiem jednego z rodzeństwa a drugim z rodzeństwa^[57].

Powyższe rozważania wydają się przemawiać za koniecznością uzupełnienia art. 14 ust. 4 u.p.s.d. o formułę wskazującą, w sposób precyzyjny i niebudzący wątpliwości, krąg nabywców z tytułu pozostawania w stosunku przysposobienia (pełnego oraz niepełnego), należących do poszczególnych grup podatkowych. Mógłby on brzmieć następująco:

⁵⁴ Podobnie Głuchowski, Smoleń, „Klasyfikacja podatników”, 315 oraz Smoleń, „Art. 14 Wysokość podatku”, 198, według których przysposobienie pełne (w obu jego postaciach) sytuuje objęte jego skutkami osoby w pierwszej albo drugiej grupie podatkowej.

⁵⁵ Głuchowski, Smoleń, „Klasyfikacja podatników”, 315; Smoleń, „Art. 14 Wysokość podatku”, 198; Mariański, „Art. 14 Grupy podatkowe”, teza 2.

⁵⁶ Ignatowicz, „Przysposobienie”, 957; Holewińska-Łapińska, „Przysposobienie”, 586.

⁵⁷ Henryk Haak, Anna Haak-Trzuskawska, *Pokrewieństwo i powinowactwo (pochodzenie dziecka, stosunki między rodzicami a dziećmi, przysposobienie)*. Komentarz do art. 61(7)–127 KRO oraz związanych z nimi regulacji KPC (Warszawa: C.H. Beck, 2019), 6.

„Do poszczególnych grup podatkowych zaliczają się również odpowiednio osoby, na które rozciągają się skutki przysposobienia”. Kluczowego znaczenia nabierałby zawarty w zdaniu drugim wyraz „odpowiednio”, rozstrzygając o przynależności do poszczególnych grup osób objętych skutkami przysposobienia w zależności od tego, jakich krewnych i powinowatych są one „odpowiednikami”.

Reasumując wnioski wypływające z przedstawionej wyżej analizy stosunku przysposobienia w konstrukcji grup podatkowych, należałoby zachęcić ustawodawcę do nadania przepisowi art. 14 ustęp 4 następującej treści:

„Za wstępnych w rozumieniu ustawy uważa się również przysposabiających oraz (z wyjątkiem przysposobienia, którego skutki polegają wyłącznie na powstaniu stosunku między przysposabiającym a przysposobionym) ich wstępnych, a za zstępnych także przysposobionych i ich zstępnych. Do poszczególnych grup podatkowych zaliczają się również odpowiednio osoby, na które rozciągają się skutki przysposobienia.

Realizacja powyższego postulatu wychodziłaby naprzeciw zgłoszonej w doktrynie sugestii znalezienia rozwiązania harmonizującego sytuację podatkowoprawną stron transferów majątkowych z rodzinnoprawnymi skutkami przysposobienia^[58].

To jest dopiero jedna strona medalu. Należy zadać kolejne kluczowe pytanie, czy orzeczenie przysposobienia pociąga za sobą zmiany w zakresie statusu podatkowoprawnego naturalnych krewnych przysposobionego. Ten problem również wymaga odrębnego rozważenia względem obu rodzajów przysposobienia.

Gdy chodzi o przysposobienie pełne (co dotyczy również przysposobienia całkowitego) decydującą rolę odgrywa mechanizm wyrażający się w ustaniu wynikających z pokrewieństwa praw i obowiązków przysposobionego względem jego krewnych oraz praw i obowiązków tychże krewnych względem przysposobionego (art. 121 § 3 k.r.o.)^[59]. Powoduje to, że osoby te stają się wobec siebie prawnie „obce”. W konsekwencji „przemieszczają

⁵⁸ Głuchowski, Smoleń, „Klasyfikacja podatników”, 317.

⁵⁹ Aczkolwiek pokrewieństwo pomiędzy rodzicami a ich przysposobionym przez inną osobę dzieckiem jako „fakt biologiczny” trwa nadal – Andrzej Stelmachowski, „Przysposobienie”, [w:] *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, red. Bronisław Dobrzański, Jerzy Ignatowicz (Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze, 1975), 725; Holewińska-Łapińska, „Przysposobienie”, 653.

się” z I lub II grupy podatkowej do grupy III^[60]. Przedstawiony mechanizm doznaje jednak istotnego wyjątku, gdy dochodzi do przysposobienia dziecka współmałżonka (czyli pasierba). W tej sytuacji zostają utrzymane prawa i obowiązki wynikające z pokrewieństwa pomiędzy przysposobionym a wspomnianym współmałżonkiem (czyli rodzicem przysposobionego) i jego krewnymi, co ma miejsce także w razie przysposobienia już po ustaniu małżeństwa przez śmierć tego współmałżonka (art. 121¹ § 1 k.r.o.). Taki skutek następuje również, jeżeli sąd opiekuńczy tak postanowi, względem krewnych drugiego z rodziców przysposobionego, w wypadku gdy do przysposobienia doszło po śmierci tegoż rodzica (art. 121¹ § 2 k.r.o.)^[61]. W sytuacji objętej opisanym wyjątkiem ulega znacznemu poszerzeniu krąg osób zaliczanych do poszczególnych grup podatkowych (I oraz II). Znajdą się bowiem (odpowiednio) w każdej z tych grup, oprócz „krewnych” przysposobionego z przysposobienia, krewni jego rodzica będącego współmałżonkiem przysposabiającego, zaś w sytuacji, o której mowa w art. 121¹ § 2 k.r.o., ponadto krewni jego zmarłego (drugiego) rodzica.

W wypadku przysposobienia niepełnego nie dochodzi do zmian charakteryzujących przysposobienie pełne, albowiem zachowane zostają (jak wyjaśniono wyżej) prawa i obowiązki wynikające z pokrewieństwa między przysposobionym i jego krewnymi naturalnymi. Stawia to tym samym przysposobionego (i jego zstępnych) w szczególnie korzystnym położeniu. Na przykład, uczynione na rzecz przysposobionego albo jego dziecka darowizny zarówno przez przysposabiającego, jak i (naturalnego) rodzica przysposobionego kwalifikują obdarowanych (w odniesieniu do każdej z tych darowizn) do I grupy podatkowej.

Doniosłe skutki podatkowoprawne pociąga za sobą również zniweczenie stosunku przysposobienia, co następuje w przypadku jego rozwiązania (art. 125 § 1 k.r.o.)^[62]. Dzieje się tak za sprawą mechanizmu zawartego

⁶⁰ Tego rodzaju trafne zapatrywanie zostało wyrażone w treści interpretacji indywidualnej organu skarbowego – Pismo z dnia 30 listopada 2018 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej 0111-KDIB2-2.4015.99.2018.1.MZA, <https://sip.lex.pl/openlex>. Jednak przeciwstawne (nietrafne) stanowisko zostało zajęte w decyzji organu podatkowego – Pismo z dnia 24 kwietnia 2007 r. Pierwszego Urzędu Skarbowy w Gdyni, PM/PS/436-4/07/SD, <https://sip.lex.pl/openlex>, zaliczającej osobę, z tytułu otrzymanej darowizny od ojca (biologicznego), a będącej jednocześnie przysposobioną, do grupy I.

⁶¹ Tym samym, jak zauważa Holewińska-Łapińska, „Przysposobienie”, 660, dziecko „przynależy” do rodzin obojga swoich rodziców (w linii ojczystej i macierzystej) oraz do rodziny przysposabiającego ojczyzna lub macochy.

⁶² Głuchowski, Smoleń, „Klasyfikacja podatników”, 318.

w treści art. 126 § 1 zd. pierwsze k.r.o., a przewidującego, że z chwilą rozwiązania przysposobienia ustają (z pewnymi wyjątkami) jego skutki (przede wszystkim określone w art. 121 – 123 k.r.o.). Oznacza to, że przysposobiony powraca w sensie prawnym (ze skutkiem *ex nunc*) do swej rodziny naturalnej, w szczególności ustaje wynikający z przysposobienia stan cywilny oraz pokrewieństwo przysposobionego względem krewnych z przysposobienia, a przysposobiony odzyskuje stan cywilny, jaki miał przed orzeczeniem przysposobienia^[63]. Konsekwencją tego, na gruncie przepisów o podatku od spadków i darowizn, jest „powrót” dotychczasowego przysposabiającego (i jego krewnych), jak również dotychczasowego przysposobionego odpowiednio do tych grup podatkowych, do jakich byli zaliczeni przed orzeczeniem przysposobienia.

5 | Uwagi końcowe i wnioski

Ukształtowanie dla potrzeb daniny od nieodpłatnych przysporzeń (jakim jest podatek od spadków i darowizn) systemu grup podatkowych, mającego w swym założeniu we właściwy sposób realizować funkcję prorodzinną, a ponadto stanowić konstrukcję przejrzystą, spójną i niebudzącą kontrowersji interpretacyjnych nie jest, jak widać, łatwym zadaniem. Stąd oczywista potrzeba, w ramach dyskusji nad istniejącymi w tej materii rozwiązaniami, nie tylko wskazywania określonych niejasności i mankamentów oraz prób ich eliminowania w drodze wykładni, lecz również zgłaszania interwencji ustawodawcy w celu udoskonalenia obowiązującego stanu prawnego.

Warto zatem przypomnieć kwestie, nad którymi należałoby bliżej zastanowić się. Wątpliwości na tle przynależności grupowej małżonków, względem których sąd orzekł separację, można by, podobnie jak to ma miejsce w przypadku unieważnienia małżeństwa, rozstrzygnąć w drodze wykładni. Właściwy jej kierunek, jak starano się uzasadnić we wcześniejszych wywodach, sprowadza się do uznania, że termin „małżonek” w art. 14 ust. 3 u.p.s.d. odnosi się również do osoby, względem której sąd orzekł separację. Być może jednak – dla usunięcia rozbieżności, które (czego się

⁶³ Ignatowicz, Nazar, *Prawo rodzinne*, 502-503; Smoczyński, Andrzejewski, *Prawo rodzinne*, 330.

nie da wykluczyć) od czasu do czasu mogą pojawiać się w piśmiennictwie (a możliwe, że i w praktyce) – warto byłoby rozważyć celowość rozwiązania tego problemu na drodze ustawodawczej.

W odniesieniu do krewnych i powinowatych poważniejsze wątpliwości interpretacyjne specjalnie nie dają o sobie znać, zaś istniejące niekiedy w tym względzie niejasności w praktyce wynikają ze specyfiki konfiguracji podmiotowej, kryjącej się pod używaną przez ustawodawcę terminologią. Z pewnością da się je wyeliminować w drodze starannej wykładni. Natomiast za pożądany należy uznać postulat *de lege ferenda* zmierzający do weryfikacji składu osobowego poszczególnych grup podatkowych pod kątem rzeczywistych więzi międzyludzkich. Spektakularnym przykładem jest pominięcie (w składzie grupy II) kuzynów.

W podobnym duchu można pokusić się o ocenę usytuowania przysposobienia w obrębie grup podatkowych. Też o objęciu zakresem I i II grupy podatkowej osób, na które rozciągają się skutki przysposobienia, a które to osoby stanowią „odpowiedniki” wchodzących w skład tychże grup krewnych lub powinowatych, da się sformułować w drodze racjonalnej wykładni art. 14 ust. 4 u.p.s.d. Dobrze byłoby jednak rozważyć próbę rozwiązania również tej kwestii w drodze ustawodawczej, stosownie do zamieszczonej wyżej propozycji.

W treści opracowania wskazano przykładowe brzmienie proponowanych rozwiązań, jakie ustawodawca mógłby wziąć pod uwagę w razie przychylenia się do zgłoszonych postulatów *de lege ferenda*.

Widać więc, że realizacji zgłoszonych wniosków i postulatów nie zawsze da się dokonać w drodze wypracowania odpowiedniego kierunku wykładni bez stosownej zmiany stanu prawnego.

Bibliografia

- Babiarz Stefan. *Spadek i darowizna w prawie cywilnym i podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska, 2019.
- Babiarz Stefan, „Art. 4(a) Zwolnienia grupy o”, [w:] *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, tezy 1 – 8. Lex: ABC, 2010.
- Brzeszczyńska Stella, *Podatek od spadków i darowizn*. Warszawa: C.H. Beck, 2005.
- Chustecka Krystyna, Ireneusz Krawczyk, Maciej Kurasz, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*. Lex: Lexis Nexis, 2007.

- Gajda Janusz, „Unieważnienie małżeństwa”, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. XI, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, red. Tadeusz Smoczyński. 145-199. Warszawa: C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, 2009.
- Głuchowski Jan, Paweł Smoleń, „Klasyfikacja podatników na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn” *Gdańskie Studia Prawnicze*, nr 1 (2007): 301-324.
- Goettel Aleksy, *Podatkowoprawne skutki zawarcia i ustania małżeństwa*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2016.
- Goettel Mieczysław, „Stosunki quasi-rodzinne w konstrukcji grup podatkowych w świetle przepisów o podatku od spadków i darowizn” *Państwo i Prawo*, z. 8 (2023): 30-43.
- Haak Henryk, Anna Haak-Trzuskawska, *Pokrewieństwo i powinowactwo (pochodzenie dziecka, stosunki między rodzicami a dziećmi, przysposobienie)*. Komentarz do art. 61(7)-127 KRO oraz związanych z nimi regulacji KPC. Warszawa: C.H. Beck, 2019.
- Holewińska-Łapińska Elżbieta, „Przysposobienie”, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. XII, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, red. T. Smoczyński. 489-750. Warszawa: C.H. Beck, Instytut Nauk Prawnych PAN, 2011.
- Ignatowicz Jerzy, „Przysposobienie”, [w:] *System prawa rodzinnego i opiekuńczego*, red. Józef S. Piątkowski. 908-993. Warszawa: Ossolineum, 1985.
- Ignatowicz Jerzy, Mirosław Nazar, *Prawo rodzinne*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2016.
- Kasprzyk Piotr, *Separacja prawna małżonków*. Lublin: Wydawnictwo KUL, 2003.
- Łukasiewicz Jakub M., „Zagadnienia wstępne”, [w:] *Instytucje prawa rodzinnego*, red. Jakub M. Łukasiewicz. 15-47. Warszawa: Wolters Kluwer, 2014.
- Mańczyk Paweł, „Tax groups in gift and inheritance tax” *Teka Komisji Prawniczej PAN Oddział w Lublinie*, nr 1 (2020): 277-286. <https://doi.org/10.32084/tekapr.2020.13.1-21>.
- Mariański Adam, „Art. 14 Grupy podatkowe”, [w:] *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, art. 14, tezy 1 – 3. Lex: ABC, 2010.
- Nazar Mirosław, „Konkubinat”, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. XI, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, red. Tadeusz Smoczyński. 907-964. Warszawa: C.H. Beck-Institut Nauk Prawnych PAN, 2009.
- Ofiarski Zbigniew, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*. Warszawa: Dom Wydawniczy ABC, 2002.
- Panowicz-Lipska Janina, „Separacja”, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. XI, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, red. Tadeusz Smoczyński. 805-906. Warszawa: C.H. Beck-Institut Nauk Prawnych PAN, 2009.
- Piotrowski Arkadiusz, „Majątkowe skutki orzeczenia separacji” *Nowy Przegląd Notarialny*, nr 3 (2004): 31-79.

- Rynkiewicz Dominik, „Przywileje podatkowe dla najbliższej rodziny zbywcy w podatku od spadków i darowizn” *Studia Iuridica Lublinensia*, t. XIII (2010): 237-246.
- Smoleń Paweł, „Art. 14 Grupy podatkowe”, [w:] *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, tezy 1 – 14. Lex: Wolters Kluwer, 2021.
- Smoleń Paweł, „Rozdział 4. Wysokość podatku”, [w:] Artur Krukowski, Grzegorz Liszewski, Paweł Smoleń, *Komentarz do ustawy o podatku od spadków i darowizn*. 189-211. Warszawa: Oficyna Prawa Polskiego, 2011.
- Smyczyński Tadeusz, „Prawo rodzinne i stosunki rodzinnoprawne”, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. XI, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, red. Tadeusz Smyczyński. 25-65. Warszawa: C.H. Beck-Institut Nauk Prawnych PAN, 2009.
- Smyczyński Tadeusz, „Zagadnienia wprowadzające”, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. XI, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*, red. Tadeusz Smyczyński. 1-24. Warszawa: C.H. Beck-Institut Nauk Prawnych PAN, 2009.
- Smyczyński Tadeusz, Marek Andrzejewski, *Prawo rodzinne i opiekuńcze*. Warszawa: C.H. Beck, 2022.
- Stelmachowski Andrzej, „Przysposobienie”, [w:] *Kodeks rodzinny i opiekuńczy. Komentarz*, red. Bronisław Dobrzański, Jerzy Ignatowicz. 693-758. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze, 1975.
- Szczygieł Jan, „Art. 4(a) Zwolnienia podmiotowe”, [w:] *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, tezy 1-17. Lex: Wolters Kluwer Polska, 2021.
- Święch Katarzyna, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*. Warszawa: Wolters Kluwer, 2013.
- Wantoch-Rekowski Jacek, „Art. 14 Zasada dotycząca ustalenia wysokości podatku”, [w:] *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*. tezy 1 – 19. Lex: Wolters Kluwer, 2022.
- Winiarz Jan, „Zawarcie i unieważnienie małżeństwa”, [w:] *System prawa rodzinnego i opiekuńczego*, red. Józef S. Piąkowski. 122-215. Warszawa: Ossolineum, 1985.
- Winiarz Jan, „Źródła, przedmiot i zasady polskiego prawa rodzinnego”, [w:] *System prawa rodzinnego i opiekuńczego*, red. Józef S. Piąkowski. 7-73. Warszawa: Ossolineum, 1985.
- Wrzesińska-Nowacka Aleksandra, „Rozdział 4 Wysokość podatku”, [w:] *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*. 331-377. Gdańsk: ODDK, 2015.
- Zielonacki Andrzej, *Zawarcie małżeństwa*. Warszawa: Ossolineum, 1985.

