Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 07:57:13

Studia Iuridica Lublinensia vol. XXX, 1, 2021
DOI: 10.17951/sil.2021.30.1.415-427

Bartosz Kuś
The John Paul II Catholic University of Lublin, Poland
ORCID: 0000-0002-5780-0952
bartosz.kus@kul.pl

Opodatkowanie nabycia nieruchomości w drodze działu spadku. Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 października 2015 r. (II FSK 2133/13, LEX nr 1808541)

Taxation of Acquisition of Immovable Property by Inheritance Division: Gloss to the Judgement of the Supreme Administrative Court of 13 October 2015 (II FSK 2133/13, LEX no. 1808541)

ABSTRAKT

Glosowany wyrok dotyczy opodatkowania nabycia nieruchomości w drodze działu spadku. W ocenie wnioskodawcy zniesienie współwłasności nie stanowi nabycia rzeczy, jeżeli mieści się w ramach udziału, jaki przypada byłym współwłaścicielom w rzeczy wspólnej oraz odbyło się bez spłat i dopłat. Jeżeli nabycie jednej drugiej części nieruchomości nastąpiło z chwilą śmierci spadkodawcy, a poprzez późniejsze zniesienie współwłasności wnioskodawca nie nabył nic więcej niż to, co już posiadał, to zniesienie współwłasności nie stanowi nabycia i nie wywołuje skutków podatkowych. Zdaniem organu podatkowego stanowisko to jest nieprawidłowe. Udział w wysokości jednej drugiej w nieruchomości wnioskodawca nabył w drodze spadku i działu spadku, a udział jednej drugiej w nieruchomości – w drodze zniesienia współwłasności. Sądy administracyjne uznały stanowisko organu za nieprawidłowe. W sprawach administracyjnych może wystąpić konieczność zastosowania wykładni systemowej zewnętrznej i odwołania się przez organy administracji do stosownych przepisów prawa cywilnego. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego sedno sporu w rozpatrywanej sprawie sprowadzało się do rozstrzygnięcia, jaki dzień należało przyjąć za datę nabycia nieruchomości (udziału w nieruchomości). Rozstrzygnięcie tej kwestii wymagało szczegółowej analizy przepisów Kodeksu cywilnego. Pomimo tego, że nie wszystkie istotne kwestie zostały podniesione przez Wo-

CORRESPONDENCE ADDRESS: Bartosz Kuś, PhD, Assistant Professor, The John Paul II Catholic University of Lublin, Faculty of Law, Canon Law and Administration, Aleje Racławickie 14, 20-950 Lublin, Poland.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 07:57:13

jewódzki Sąd Administracyjny, rozstrzygnięcie sądu I instancji w istocie odpowiada prawu. Glosa ma charakter aprobujący, uznano w niej za prawidłowe stanowisko wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Słowa kluczowe: opodatkowanie; nabycie nieruchomości; dział spadku

Glosowany wyrok odnosi się do opodatkowania nabycia nieruchomości przez dział spadku. Z jednej strony dotyczy on zatem kwestii administracyjnoprawnych (publicznoprawnych, podatkowych), z drugiej zaś kwestii cywilnoprawnych związanych z chwilą nabycia prawa własności w przypadku spadkobrania.

1. Co do zasady dział spadku i zniesienie wspólności majątku spadkowego jest formą nowego nabycia tylko wówczas, gdy w ich wyniku podatnik otrzymuje nieruchomość (udział w nieruchomości), której wartość po dokonanym podziale przekracza wartość udziału, jaki pierwotnie podatnikowi przysługiwał.
2. Jeśli w skład masy spadkowej wchodzi kilka rzeczy, a podatnicy podzielą je między siebie stosownie do należnych im udziałów, to należy przyjąć, że stają się ich właścicielami już z chwilą śmierci spadkodawcy.
3. Wspólność majątku spadkowego dotyczy majątku, który traktować należy jako całość. Z tych też względów wynikający z dziedziczenia udział spadkobiercy w masie spadkowej nie może być wprost przekładany na jego udział w poszczególnych ruchomościach czy nieruchomościach wchodzących w skład masy spadkowej (teza odautorska).
4. Z momentem dokonania działu spadku następuje jedynie skonkretyzowanie składników majątkowych, jakie w drodze dziedziczenia nabyte zostały przez spadkobierców. Nie niweczy to faktu, że do nabycia całości spadku (praw i obowiązków majątkowych zmarłego) doszło wcześniej, bo z chwilą śmierci spadkodawcy[1] (teza odautorska).
5. Ocena, czy spadkobierca uzyskał w wyniku działu spadku więcej, niż wynika to z jego udziału spadkowego, wymaga odniesienia wartości uzyskanego wskutek tej czynności przez spadkobiercę mienia do całości wspólnego majątku spadkowego, a nie jego poszczególnych składników. Dopiero z momentem dokonania działu spadku możliwe jest porównanie wartości odziedziczonego udziału w majątku wspólnym z wartością tych składników majątkowych, które w wyniku działu przypadły spadkobiercy (teza odautorska).

[1] Art. 922 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1145 ze zm.), dalej: k.c.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 07:57:13

STAN FAKTYCZNY SPRAWY

Wyrokiem z dnia 20 marca 2013 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w sprawie ze skargi J.D. uchylił interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w K. działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 30 maja 2012 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych.

Powyższy wyrok zapadł w następującym stanie faktycznym ustalonym w toku postępowania podatkowego i przyjętym przez sąd I instancji za podstawę rozstrzygania. Ojciec wnioskodawcy zmarł w dniu 8 kwietnia 1992 r. Pozostawił czterech spadkobierców (wnioskodawca, jego matka oraz brat i siostra wnioskodawcy), którzy odziedziczyli spadek w wysokości po jednej czwartej części masy spadkowej. Do masy spadkowej należał udział jednej drugiej w nieruchomości o obszarze 1,0089 ha składającej się z działek nr 192/58 i 193/58. Współwłaścicielem pozostałego udziału jednej drugiej w nieruchomości była matka wnioskodawcy, gdyż nieruchomość została nabyta przez małżonków w trakcie trwania małżeństwa i była objęta wspólnością majątkową.

W 2008 r. zawarta została umowa o dział spadku i umowa zniesienia współwłasności nieruchomości. W wyniku tej umowy wnioskodawca otrzymał nieruchomość w całości bez spłat i dopłat. W 2010 r. wnioskodawca dokonał podziału nieruchomości o nr 193/58, wyodrębniając działkę o nr 240/58 i obszarze 0,1144 ha, po czym działkę tę w 2011 r. sprzedał.

W związku z przedstawionym stanem faktycznym wnioskodawca zadał dwa pytania:

1. Czy zgodnie z art. 10 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych należy zapłacić 19% podatku od sprzedaży części nieruchomości nabytej w 2008 r. na podstawie umowy o dział spadku i zniesienia współwłasności, jeżeli nabycie nieruchomości nastąpiło na skutek działu spadku z 1992 r., w którym spadkobierca otrzymał wyższy niż pierwotny udział w majątku spadkowym?
2. Czy sprzedaż nieruchomości o numerze działki 240/58 zobowiązuje wnioskodawcę do zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 ww. ustawy?

STANOWISKO WNIOSKODAWCY

Zdaniem wnioskodawcy w opisanej sytuacji nie jest on zobowiązany do zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, gdyż nabycie nieruchomości miało miejsce już w chwili śmierci spadkodawcy, tj. w 1992 r. Nabycie jednej drugiej części nieruchomości nastąpiło z chwilą śmierci spadkodawcy, ponieważ w skład masy spadkowej wchodził udział w wysokości jednej drugiej, a nabycie jednej

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 07:57:13

drugiej części matki nastąpiło na skutek zniesienia współwłasności. Zniesienie współwłasności natomiast nie stanowi nabycia rzeczy, jeżeli mieści się w ramach udziału, jaki przypadał byłym współwłaścicielom w rzeczy wspólnej oraz odbyło się bez spłat i dopłat.

W związku z powyższym, jeżeli nabycie jednej drugiej części nieruchomości nastąpiło z chwilą śmierci spadkodawcy (1992 r.), a poprzez zniesienie współwłasności w 2008 r. wnioskodawca nie nabył nic więcej niż to, co już posiadał, to zniesienie współwłasności nie stanowi nabycia i nie wywołuje też skutków podatkowych.

STANOWISKO ORGANU INTERPRETACYJNEGO

Organ interpretacyjny uznał stanowisko autora wniosku za nieprawidłowe. W jego ocenie w sprawie najistotniejsze znaczenie ma ustalenie, czy w wyniku umowy o dział spadku i zniesienia współwłasności z 2008 r. nastąpiło przysporzenie majątkowe ponad udział posiadany przez wnioskodawcę po zmarłym w 1992 r. ojcu. Nieruchomość została nabyta przez wnioskodawcę w drodze spadku w chwili śmierci ojca. Przedmiotem spadku nie jest prawo spadkobiercy do części rzeczy, lecz wyłącznie udział. Wnioskodawca stał się więc współwłaścicielem każdej rzeczy i prawa wchodzących w skład spadku w udziale jednej ósmej (jedna czwarta z jednej drugiej). W skład masy spadkowej wchodził jedynie należący do ojca udział (jednej drugiej) w nieruchomości. Pozostały udział (jednej drugiej) w nieruchomości należał do żyjącej matki wnioskodawcy i nie mógł być przedmiotem spadku ani działu spadku, ale stał się przedmiotem zniesienia współwłasności w 2008 r. Oznacza to, że wnioskodawca udział w wysokości jednej drugiej w nieruchomości nabył w drodze spadku i działu spadku, a udział jednej drugiej w nieruchomości – w drodze zniesienia współwłasności.

Organ wskazał, że wnioskodawca w nieruchomości nabył udziały w różnym czasie i w różny sposób:

- w dniu 8 kwietnia 1992 r. w spadku po zmarłym ojcu (jedną czwartą z jednej drugiej, czyli jedną ósmą całości),
- w 2008 r. w drodze działu spadku i zniesienia współwłasności (siedem ósmych).

W tym stanie rzeczy nie ulega wątpliwości, że w wyniku: 1) działu spadku udział wnioskodawcy zwiększył się w stosunku do udziału, jaki został nabyty w drodze spadku po zmarłym ojcu o trzy ósme; 2) zniesienia współwłasności – o jedną drugą, czyli cztery ósme (od matki), albowiem wnioskodawca stał się wyłącznym właścicielem nieruchomości.

Na skutek wezwania do usunięcia naruszenia prawa Minister Finansów stwierdził brak podstaw do zmiany indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 07:57:13

STANOWISKO SĄDU I INSTANCJI (WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO)

W skardze skierowanej do WSA skarżący wniósł o zmianę zaskarżonej interpretacji zgodnie ze stanowiskiem podatnika, uznając ją za sprzeczną z prawem oraz naruszającą jego interes prawny. Sąd I instancji stwierdził, że skarga jest zasadna, aczkolwiek nie wszystkie zawarte w niej zarzuty zasługują na uwzględnienie.

W ocenie sądu prawidłowe rozstrzygnięcie niniejszej sprawy wymaga rozróżnienia dwóch zdarzeń:

1. Nabycia przez skarżącego w drodze działu spadku nieruchomości, w której udziały mieli także inni spadkobiercy, a która wchodziła w skład masy spadkowej.
2. Nabycia przez skarżącego w drodze zniesienia współwłasności nieruchomości, która nie była przedmiotem spadku.

Pierwsza sporna kwestia, czy nabycie przez spadkobiercę w drodze działu spadku nieruchomości (w sytuacji gdy udziały w niej mieli także inni spadkobiercy) mieści się w pojęciu nabycia w drodze spadku, a w konsekwencji czy przychód uzyskany ze sprzedaży tak nabytej nieruchomości wolny jest od podatku dochodowego na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,[2] została zdaniem sądu orzekającego jednoznacznie przesądzona w orzecznictwie wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA).

Ustawodawca nie zdefiniował pojęcia nabycia w drodze spadku. Konieczne staje się zatem zastosowanie wykładni systemowej zewnętrznej i odwołanie się m.in. do stosownych przepisów prawa cywilnego.

W ocenie sądu stanowisko organu interpretacyjnego, iż nabycie nieruchomości w drodze działu spadku nie mieści się w pojęciu nabycia w drodze spadku jest nieprawidłowe. Nie można zaaprobować twierdzenia, że w wyniku działu spadku nastąpiło nabycie części majątku spadkowego, który należał do innych spadkobierców, albowiem nie dysponowali oni prawem do poszczególnych rzeczy, a jedynie udziałem w spadku. W konsekwencji wadliwy jest wniosek Ministra Finansów zawarty w indywidualnej interpretacji, iż nie cały (lecz tylko wynikający z wielkości pierwotnego udziału spadkowego) przychód uzyskany ze sprzedaży w 2011 r. części nieruchomości, której własność skarżący nabył w wyniku działu spadku, wolny jest od podatku dochodowego na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.

Sąd nie uznał za przekonującą argumentacji strony skarżącej, że wobec posiadania udziału w nieruchomości – w wysokości jednej drugiej z tytułu nabycia spadku (i działu spadku) od chwili śmierci spadkodawcy w 1992 r. – poprzez zniesienie współwłasności nie nabyła nic więcej ponad to, co już posiadała. Nieprawidłowe

[2] T.j. Dz.U. 2019, poz. 1387 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 07:57:13

w związku z tym jest stanowisko strony, że nie jest w ogóle zobowiązana do zapłaty podatku od sprzedaży nieruchomości, w stosunku do której w 2008 r. zniesiono umownie współwłasność bez spłaty na rzecz współwłaścicielki. Jak bowiem wynika z przedstawionego stanu faktycznego, w efekcie zniesienia współwłasności w 2008 r. wnioskodawca stał się nieodpłatnie wyłącznym właścicielem całej przedmiotowej nieruchomości.

Zniesienie współwłasności to fizyczny podział rzeczy wspólnej, polegający na przyznaniu każdemu ze współwłaścicieli wyodrębnionej rzeczy wspólnej, a wielkość tej części powinna odpowiadać wielkości udziału we współwłasności. Zniesienie współwłasności nie stanowi nabycia rzeczy tylko wówczas, jeżeli mieści się w ramach udziału, jaki przypadał byłym współwłaścicielom w rzeczy wspólnej oraz odbył się bez spłat i dopłat. Jeżeli udział danej osoby ulega powiększeniu (nawet bez spłat i dopłat), to traktowany jest on w kategorii nabycia, ponieważ w ten sposób ulega powiększeniu zarówno zakres dotychczasowego władztwa tej osoby nad rzeczą, jak i stan jej majątku osobistego. Zniesienie współwłasności jest formą nowego nabycia wówczas, gdy w wyniku tego zniesienia podatnik otrzymuje nieruchomość, która po dokonanym podziale przekracza udział, jaki pierwotnie podatnikowi przysługiwał.

Zdaniem sądu słusznie Minister Finansów przyjął, że w przedmiotowej sprawie dokonane nieodpłatnie zniesienie współwłasności stanowi dla wnioskodawcy nowe nabycie udziału w przedmiotowej nieruchomości. Oznacza to, że przychód z odpłatnego zbycia działki nr 240/58 wyodrębnionej z działki o nr 193/58 – w części odpowiadającej udziałowi nabytemu w 2008 r. w wyniku zniesienia współwłasności – będzie podlegał opodatkowaniu na zasadach określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r.

STANOWISKO SKARŻĄCEGO

W skardze kasacyjnej Dyrektor Izby Skarbowej działający w imieniu Ministra Finansów zaskarżył w całości wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, zarzucając na podstawie art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi[3] naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., poprzez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej cały przychód uzyskany przez wnioskodawcę ze sprzedaży w 2011 r. udziału w nieruchomości, którego własność skarżący nabył w wyniku działu spadku, wolny jest od podatku dochodowego na podstawie

[3] T.j. Dz.U. 2019, poz. 2325 ze zm., dalej: p.p.s.a.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 07:57:13

art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a cytowanej ustawy, ponieważ od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie tej części nieruchomości, upłynął już pięcioletni okres, o jakim mowa we wskazanym przepisie, gdyż upływ tego terminu należy liczyć od momentu nabycia przez wnioskodawcę spadku, a nie nabycia udziału w nieruchomości w drodze działu spadku.

W ocenie organu podatkowego jeżeli w wyniku działu spadku udział spadkobiercy w nieruchomości się zwiększy, tj. przekroczy udział nabyty uprzednio w drodze spadku, to data działu spadku będzie datą nabycia przez spadkobiercę tej części nieruchomości, o którą zwiększył się udział w niej po dokonaniu działu spadku. Tym samym termin, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., rozpocznie swój bieg od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie własności udziału w nieruchomości na podstawie działu spadku.

Ponadto na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a. organ interpretacyjny zarzucił sądowi naruszenie przepisów postępowania w sposób mający istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 146 § 1 w zw. z art. 151 p.p.s.a. oraz w zw. z art. 14c § 1 i 2 oraz w zw. z art. 121 § 1 w zw. z art. 14h ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[4] poprzez uwzględnienie skargi strony skarżącej, uchylenie zaskarżonej interpretacji indywidualnej i przyjęcie, że w postępowaniu w przedmiocie wydania pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego organ podatkowy naruszył przepisy postępowania w ten sposób, że w interpretacji indywidualnej dokonał oceny prawnej stanowiska wnioskodawcy z pominięciem analizy orzeczeń sądów administracyjnych, które zapadły w analogicznych sytuacjach prawno-podatkowych.

W konkluzji autor skargi wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi I instancji.

STANOWISKO NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

NSA nie uwzględnił skargi kasacyjnej, a tym samym uznał stanowisko sądu I instancji w niniejszej sprawie za prawidłowe. W ocenie NSA sedno sporu w rozpatrywanej sprawie sprowadzało się do rozstrzygnięcia, jaki dzień należało przyjąć za datę nabycia nieruchomości (udziału w nieruchomości) w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. dla ustalenia momentu rozpoczynającego bieg pięcioletniego okresu (liczonego od końca roku, w którym nastąpiło nabycie), po upływie którego odpłatne zbycie tej nieruchomości (udziału) nie podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych – czy za datę nabycia całej nieruchomości (w ustalonych okolicznościach faktycznych) należało przyjąć dzień otwarcia spadku czy też dzień, w którym spadkobiercy dokonali działu spadku i zniesienia współwłasności, w wyniku czego wnioskodawcy przypadła pełna własność nie-

[4] T.j. Dz.U. 2019, poz. 900 ze zm.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 07:57:13

ruchomości wchodzącej w skład masy spadkowej, bez obowiązku spłaty na rzecz pozostałych spadkobierców.

Prawidłowe rozstrzygnięcie powyższej kwestii wymagało szczegółowej analizy przepisów Kodeksu cywilnego, które bez wątpienia musiały zostać zastosowane w niniejszej sprawie, a których właściwe zastosowanie wywołuje odpowiednie skutki w sferze prawa podatkowego – art. 924, 925 i 1035 k.c.[5] Z chwilą śmierci osoby fizycznej należące do niej prawa i obowiązki majątkowe o charakterze cywilnoprawnym zmieniają swój charakter – stają się spadkiem i w drodze sukcesji generalnej przechodzą na spadkobierców. Zdarzenie to, w powiązaniu ze skutkami prawnymi, jakie wywołuje, nosi nazwę otwarcia spadku.[6] W chwili otwarcia spadku powstaje wspólność majątku spadkowego, która trwa aż do działu spadku. „Otwarcie spadku" jest technicznoprawnym pojęciem, którym posługuje się prawo spadkowe dla oznaczenia chwili śmierci spadkodawcy, z którym to zdarzeniem ustawa łączy skutek w postaci przejścia praw i obowiązków majątkowych na spadkobierców.[7] Dział spadku to przede wszystkim pojęcie prawne oznaczające określenie wartości majątku wchodzącego w skład spadku oraz jego podział pomiędzy poszczególnych spadkobierców. Z dokonaniem działu spadku ustaje wspólność majątku spadkowego, jaka powstaje w wyniku nabycia spadku przez kilku spadkobierców. Nie ma obowiązku dokonania działu, ale może on być dokonany na drodze umowy lub na drodze postępowania sądowego. Do działu spadku stosuje się odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych, jednak nieuzasadnione jest stawianie znaku równości między skutkami podatkowymi działu spadku oraz zniesienia współwłasności (art. 1035 k.c.). Pomimo wielu wspólnych cech oraz odpowiedniego stosowania przepisów o współwłasności w częściach ułamkowych do spadku przypadającego kilku spadkobiercom zniesienie każdego z tych wspólnych praw następuje według odrębnych zasad, zarówno merytorycznych, jak i formalnych. W konsekwencji uznać należy, że wynikający z dziedziczenia określony udział ułamkowy spadkobiercy w masie spadkowej nie jest tożsamy z nabyciem w identycznych proporcjach udziału w poszczególnych składnikach majątkowych, w tym nieruchomościach, w skład tej masy wchodzących. Udział w spadku to nie to samo co udział w składnikach majątkowych objętych masą spadkową.

[5] Art. 924 k.c.: Spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy. Art. 925 k.c.: Spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku. Art. 1035 k.c.: Jeżeli spadek przypada kilku spadkobiercom, do wspólności majątku spadkowego oraz do działu spadku stosuje się odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych z zachowaniem przepisów niniejszego tytułu.

[6] J. Ciszewski, J. Knabe, *Komentarz do art. 924 k.c*. [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. J. Ciszewski, P. Nazaruk, WKP 2019.

[7] J. Kremis, *Komentarz do art. 924 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, Warszawa 2008, s. 1485.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 07:57:13

NSA wskazał, że wspólność majątku spadkowego dotyczy majątku, który należy traktować jako całość, a tym samym uznał za prawidłowe stanowisko sądu I instancji w tym zakresie. W konsekwencji tego wynikający z dziedziczenia udział spadkobiercy w masie spadkowej nie może być wprost przekładany na jego udział w poszczególnych ruchomościach czy nieruchomościach wchodzących w skład masy spadkowej. Z momentem dokonania działu spadku następuje jedynie skonkretyzowanie składników majątkowych, jakie w drodze dziedziczenia zostały nabyte przez spadkobierców. Nie niweczy to faktu, że do nabycia całości spadku (praw i obowiązków majątkowych zmarłego) doszło wcześniej, bo z chwilą śmierci spadkodawcy (art. 922 § 1 k.c.). Jeżeli zatem wskutek działu spadku nastąpią takie przesunięcia w ramach masy spadkowej, że każdy ze spadkobierców uzyska składniki majątkowe odpowiadające wartości jego udziału w spadku, a żaden z nich nie zostanie wzbogacony kosztem innego spadkobiercy, to zasadny jest wniosek, iż nie nastąpiło przysporzenie majątkowe w stosunku do udziału w masie spadkowej.

Jeżeli w wyniku działu spadku doszło do przyrostu mienia spadkobiercy w stosunku do wartości nabytego uprzednio udziału spadkowego, to czynność taka może być utożsamiana z nabyciem nieruchomości (udziału w nieruchomości) w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. Przepis ten zawiera katalog źródeł przychodów opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Nie jest to jednak katalog zamknięty. Wyliczenie źródeł przychodów ma na celu pogrupowanie ich według podobnego charakteru, co następnie skutkuje ich odmiennym traktowaniem dla celów podatkowych.

Zgodnie ze wskazanym powyżej przepisem odrębnym źródłem przychodów jest m.in. dokonywane poza działalnością gospodarczą i po spełnieniu określonych w tym przepisie warunków odpłatne zbycie następujących składników majątkowych podatnika:

a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
d) innych rzeczy.

Istota podatków dochodowych sprowadza się do obłożenia tą daniną przyrostu mienia z określonego źródła przychodów.[8] Należy podkreślić, że podatki stanowią gwarancję bezpieczeństwa finansowego państwa jako dziedziny bezpieczeństwa oraz jako instytucji interdyscyplinarnej.[9]

[8] *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, red. J. Marciniuk, Warszawa 2017 (Legalis).

[9] W zakresie bezpieczeństwa zob. szerzej: M. Czuryk, J. Kostrubiec, *The legal status of local self-government in the field of public security*, „Studia nad Autorytaryzmem i Totalitaryzmem" 2019, vol. 41(1); M. Karpiuk, *Zadania i kompetencje zespolonej administracji rządowej w sferze*

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 07:57:13

Odpłatne zbycie obejmuje zarówno sprzedaż, jak i zamianę, ale nie ogranicza się wyłącznie do nich. W myśl art. 535 k.c. przez umowę sprzedaży sprzedawca zobowiązuje się przenieść na kupującego własność rzeczy i wydać mu rzecz, a kupujący zobowiązuje się rzecz odebrać i zapłacić sprzedawcy cenę. Natomiast przez umowę zamiany (uregulowaną w art. 603 k.c.) każda ze stron zobowiązuje się przenieść na drugą stronę własność rzeczy w zamian za zobowiązanie się do przeniesienia własności innej rzeczy. Zarówno umowa sprzedaży, jak i umowa zamiany są więc umowami zobowiązującymi do przeniesienia własności rzeczy na nabywcę, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej albo strony inaczej postanowiły.

W orzecznictwie sądów administracyjnych również ugruntował się pogląd, iż użyte w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. pojęcie odpłatnego zbycia oznacza każde przeniesienie prawa własności lub innych praw majątkowych w zamian za korzyść majątkową. Termin „odpłatne zbycie" obejmuje zatem szeroki zakres umów. Odnosi się on do wszystkich przypadków przeniesienia własności; nie ogranicza się wyłącznie do sprzedaży czy zamiany, lecz ma zastosowanie do wszystkich czynności prawnych, których skutkiem jest odpłatne przeniesienie prawa własności do całej rzeczy lub udziału.

Mając powyższe na względzie, należy wskazać na treść uchwały składu siedmiu sędziów NSA,[10] w której sąd ten rozstrzygnął, że „w przypadku zbycia nieruchomości na podstawie umowy dożywocia nie jest możliwe określenie przychodu ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., na zasadach wynikających z art. 19 ust. 1 i 3 tej ustawy".[11]

W przypadku umowy o dożywocie jedynie przyjęcie wartości rynkowej nieruchomości, której własność jest przenoszona przez dożywotnika na zobowiązanego z tej umowy, pozwalałaby na określenie przychodu. Wielkość ta jednak nie jest ceną nieruchomości określaną w umowie, czego wymaga art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f.

---

bezpieczeństwa narodowego Rzeczypospolitej Polskiej. Aspekty materialne i formalne, Warszawa 2013; M. Bożek, M. Karpiuk, J. Kostrubiec, *Zasady ustroju politycznego państwa*, Poznań 2012; M. Karpiuk, *Konstytucyjna właściwość Sejmu w zakresie bezpieczeństwa państwa*, „Studia Iuridica Lublinensia" 2017, nr 4; M. Karpiuk, N. Szczęch, *Bezpieczeństwo narodowe i międzynarodowe*, Olsztyn 2017; M. Karpiuk, *Position of the Local Government of Commune Level in the Space of Security and Public Order*, „Studia Iuridica Lublinensia" 2019, vol. 28(2); M. Karpiuk, J. Kostrubiec, *The Voivodeship Governor's Role in Health Safety*, „Studia Iuridica Lublinensia" 2018, vol. 27(2); M. Karpiuk, *Służba wojskowa żołnierzy zawodowych*, Olsztyn 2019; J. Kostrubiec, *Status of a Voivodship Governor as an Authority Responsible for the Matters of Security and Public Order*, „Barometr Regionalny" 2018, nr 5.

[10] Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 17 listopada 2014 r., II FPS 4/14, Legalis nr 1079931.

[11] Zob. także: wyrok NSA z dnia 19 maja 2016 r., II FSK 1065/14, Legalis nr 1485676; wyrok NSA z dnia 12 maja 2015 r., II FSK 1349/13, Legalis nr 1311482; wyrok NSA z dnia 6 maja 2015 r., II FSK 1222/13, Legalis nr 1311433; wyrok NSA z dnia 3 marca 2015 r., II FSK 3823/14, Legalis nr 1538332; wyrok NSA z dnia 4 lutego 2015 r., II FSK 1046/12, Legalis nr 1200272.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 07:57:13

Także możliwość ustalania wartości nieruchomości w oparciu o kryterium ceny rynkowej zgodnie z art. 19 ust. 3 u.p.d.o.f. nie dostarcza argumentu o powstawaniu u podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. w zgodzie z art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f.[12]

Ocena, czy spadkobierca uzyskał w wyniku działu spadku więcej, niż wynika to z jego udziału spadkowego, wymaga odniesienia wartości uzyskanego wskutek tej czynności przez spadkobiercę mienia do całości wspólnego majątku spadkowego, a nie do jego poszczególnych składników. Udział spadkowy należy identyfikować z ułamkowym udziałem w całym mieniu składającym się na masę spadkową, a nie z udziałem w zindywidualizowanych składnikach majątkowych wchodzących w skład tej masy.

W momencie otwarcia spadku wnioskodawca nabył jedną czwartą udziału całej, niepodzielnej masy spadkowej. Dopiero z momentem dokonania działu spadku możliwe jest porównanie wartości odziedziczonego udziału w majątku wspólnym z wartością tych składników majątkowych, które w wyniku działu przypadły spadkobiercy. Dział spadku (zarówno umowny, jak i sądowy) dokonywany jest w warunkach pełnej wiedzy o wartości mienia spadkowego oraz składników majątkowych wchodzących w jego skład. Jeżeli wartość udziału spadkowego wnioskodawcy pokrywa się z wartością mienia uzyskanego w wyniku działu spadku, to niezasadne są twierdzenia organu, że wskutek tego działu nastąpiło nabycie przez podatnika udziału we współwłasności nieruchomości ponad przypadający mu udział spadkowy. Inaczej będzie natomiast w sytuacji, gdy wskutek działu spadku spadkobierca uzyska składniki majątkowe ponad wartość jego udziału spadkowego w całym wspólnym majątku spadkowym. W takim przypadku przyrost majątku podatnika można identyfikować z nabyciem mienia ponad udział spadkowy. Przyrost ten, w stosunku do pierwotnego udziału spadkowego, stanowić będzie różnicę między wartością udziału spadkobiercy w całej masie spadkowej (z dnia działu spadku) a wartością otrzymanych wskutek działu spadku składników majątkowych z tej masy. Przysporzenie majątku wystąpi niezależnie od tego, czy spadkobierca zobowiązany zostanie względem pozostałych spadkobierców do spłaty czy też nie, jak to miało miejsce w rozpoznawanej sprawie.

Konkludując, w ocenie autora na aprobatę zasługuje rozstrzygające niniejszą sprawę stanowisko NSA, który doszedł do wniosku, że dział spadku i zniesienie wspólności majątku spadkowego jest formą nowego nabycia tylko wówczas, gdy w ich wyniku podatnik otrzymuje nieruchomość (udział w nieruchomości), której wartość po dokonanym podziale przekracza wartość udziału, jaki pierwotnie podatnikowi przysługiwał. Tym samym, mimo że nie wszystkie wskazane wyżej kwestie zostały podniesione przez WSA, rozstrzygnięcie sądu I instancji w istocie odpowiada prawu.

[12] Wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2016 r., II FSK 2897/13, Legalis nr 1453752.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 07:57:13

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Bożek M., Karpiuk M., Kostrubiec J., *Zasady ustroju politycznego państwa*, Poznań 2012.
Ciszewski J., Knabe J., *Komentarz do art. 924 k.c.* [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. J. Ciszewski, P. Nazaruk, WKP 2019.
Czuryk M., Kostrubiec J., *The legal status of local self-government in the field of public security*, „Studia nad Autorytaryzmem i Totalitaryzmem" 2019, vol. 41(1), **DOI https://doi.org/10.19195/2300-7249.41.1.3**.
Karpiuk M., *Konstytucyjna właściwość Sejmu w zakresie bezpieczeństwa państwa*, „Studia Iuridica Lublinensia" 2017, nr 4.
Karpiuk M., *Position of the Local Government of Commune Level in the Space of Security and Public Order*, „Studia Iuridica Lublinensia" 2019, vol. 28(2), **DOI: https://doi.org/10.17951/sil.2019.28.2.27-39**.
Karpiuk M., *Służba wojskowa żołnierzy zawodowych*, Olsztyn 2019.
Karpiuk M., *Zadania i kompetencje zespolonej administracji rządowej w sferze bezpieczeństwa narodowego Rzeczypospolitej Polskiej. Aspekty materialne i formalne*, Warszawa 2013.
Karpiuk M., Kostrubiec J., *The Voivodeship Governor's Role in Health Safety*, „Studia Iuridica Lublinensia" 2018, vol. 27(2), **DOI: https://doi.org/10.17951/sil.2018.27.2.65**.
Karpiuk M., Szczęch N., *Bezpieczeństwo narodowe i międzynarodowe*, Olsztyn 2017.
Kostrubiec J., *Status of a Voivodship Governor as an Authority Responsible for the Matters of Security and Public Order*, „Barometr Regionalny" 2018, nr 5.
Kremis J., *Komentarz do art. 924 k.c.*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. E. Gniewek, Warszawa 2008.
Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, red. J. Marciniuk, Warszawa 2017 (Legalis).

Akty prawne

Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1145 ze zm.).
Ustawa z dnia 26 lipca 1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. 2019, poz. 1387 ze zm.).
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2019, poz. 900 ze zm.).
Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. 2019, poz. 2325 ze zm.).

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 4 lutego 2015 r., II FSK 1046/12, Legalis nr 1200272.
Wyrok NSA z dnia 3 marca 2015 r., II FSK 3823/14, Legalis nr 1538332.
Wyrok NSA z dnia 6 maja 2015 r., II FSK 1222/13, Legalis nr 1311433.
Wyrok NSA z dnia 12 maja 2015 r., II FSK 1349/13, Legalis nr 1311482.
Wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2016 r., II FSK 2897/13, Legalis nr 1453752.
Wyrok NSA z dnia 19 maja 2016 r., II FSK 1065/14, Legalis nr 1485676.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 18/11/2026 07:57:13

ABSTRACT

The commented judgement concerns the taxation of acquisition of immovable property by inheritance division. In the applicant's opinion dissolution of co-ownership is not an acquisition of assets if it is within the share which the former co-owners had in the common property and was carried out without any repayments or surcharges. If the acquisition of one-half of the property occurred upon the death of the testator, but through the subsequent abolition of co-ownership, the applicant acquired nothing more than what he already owned, the abolition of co-ownership does not constitute an acquisition and has no tax consequences. According to the tax authority, this position is incorrect. The applicant acquired half of the share in the property by way of inheritance and division of inheritance and a half share in the property by way of abolition of co-ownership. The administrative courts have held that the tax authority's position is incorrect. In administrative cases, it may be necessary to use external systemic interpretation and reference by the administrative authorities to the relevant provisions of civil law. In the Supreme Administrative Court's opinion, point of the dispute in this case is based on the conclusion what date should have been taken as the date of acquisition of the property (interest in the property). Resolution of this issue required a detailed analysis of the provisions of the Civil Code. Although, not all relevant issues have been considered by the Voivodeship Administrative Court, the decision of the court of first instance is in fact lawful. The gloss is approving and declares that the position taken in the judgement of the Supreme Administrative Court is correct.

Keywords: taxation; acquisition of immovable property; inheritance division