

ADAM BOJARSKI

niezależny badacz, Polska

independent researcher, Poland

e-mail: adambojarski1991@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0001-9951-5677>

Układ między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańsk celem uchylecia dwukrotnego opodatkowania w zakresie danin na przypadek śmierci z dnia 29 maja 1929 r. i jego wpływ na polskie przepisy prawa podatkowego

Wprowadzenie

W okresie dwudziestolecia międzywojennego Rzeczpospolita Polska podpisała i ratyfikowała cztery umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z Wolnym Miastem Gdańsk:

- umowa między Rzeczpospolitą Polską i Wolnym Miastem Gdańskiem w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich z dnia 28 maja 1929 r.¹;
- układ między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylecia dwukrotnego opodatkowania w zakresie danin na przypadek śmierci z dnia 29 maja 1929 r.²;

¹ Umowa między Rzeczpospolitą Polską i Wolnym Miastem Gdańskiem w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich z dnia 28 maja 1929 r. (Dz.U. z 1934 r. Nr 49, poz. 472; dalej: UPO Polska – Wolne Miasto Gdańsk).

² Układ między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylecia dwukrotnego opodatkowania w zakresie danin na przypadek śmierci z dnia 29 maja 1929 r. (Dz.U. z 1933 r. Nr 53, poz. 411; dalej: UPO Polska – WMG).

– układ między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylecia dwukrotnego opodatkowania w zakresie opłat stemplowych od weksli (podatku wekslowego) z dnia 29 maja 1929 r.³ Układ ten został uchylony oświadczeniem rządowym z dnia 30 grudnia 1935 r. w sprawie wypowiedzenia układu między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylecia dwukrotnego opodatkowania w zakresie opłat stemplowych od weksli (podatku wekslowego)⁴;

– układ między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylecia dwukrotnego opodatkowania w zakresie opłat stemplowych od weksli (podatku wekslowego) z dnia 8 lutego 1938 r.⁵

UPO Polska – WMG jest ciekawym przykładem historii prawa, gdyż dotyczy umowy służącej ograniczeniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków. Celem artykułu jest omówienie przepisów UPO Polska – WMG oraz modyfikacji wynikającej z przepisów tego układu w polskim prawie spadkowym.

1. Podział umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w dwudziestoleciu międzywojennym

Tematyka podatków Wolnego Miasta Gdańsk cieszy się zainteresowaniem polskich badaczy⁶, lecz nie obejmuje umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Pojęcie unikania podwójnego opodatkowania odnosi się do podejmowania przez podatnika działań dozwolonych prawnie w celu wyeliminowania bądź zmniejszenia ciężaru podatkowego, a w zakresie podatków od spadków ma ponadstuletnią tradycję⁷. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania mają dualistyczny charakter prawny, gdyż są zarazem instrumentem międzynarodowego prawa publicznego i prawa krajowego⁸.

³ Układ między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylecia dwukrotnego opodatkowania w zakresie opłat stemplowych od weksli (podatku wekslowego) z dnia 29 maja 1929 r. (Dz.U. z 1933 r. Nr 53, poz. 409; dalej: UPO Polska – WMG 1929).

⁴ Oświadczenie rządowe z dnia 30 grudnia 1935 r. w sprawie wypowiedzenia układu między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylecia dwukrotnego opodatkowania w zakresie opłat stemplowych od weksli (podatku wekslowego) (Dz.U. z 1936 r. Nr 7, poz. 82).

⁵ Układ między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylecia dwukrotnego opodatkowania w zakresie opłat stemplowych od weksli (podatku wekslowego) z dnia 8 lutego 1938 r. (Dz.U. z 1939 r. Nr 51, poz. 327; dalej: UPO Polska – WMG 1938).

⁶ J. Załęska-Kaczko, *Ustawodawstwo podatkowe w Wolnym Mieście Gdańsku w zakresie budownictwa mieszkaniowego – wybrane zagadnienia*, „Studia Historica Gedanensia” 2015, t. VI, s. 164–176.

⁷ A. Słysz, *Zasada kumulacji w podatku od spadków i darowizn – struktura głęboka kontra granica językowa wykładni*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, s. 105.

⁸ E. Józwiak, *Problem podwójnego opodatkowania – uwagi ogólne*, „Kortowski Przegląd Prawniczy” 2017, nr 3, s. 35.

Przez umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania najczęściej rozumiane są podatki bezpośrednie (obecnie w Polsce są to podatki dochodowe od osób prawnych i od osób fizycznych). Rzadszymi i w niewielu przypadkach stosowanymi umowami są umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków⁹.

Tematyka podziału umów o unikaniu podwójnego opodatkowania była poruszana w doktrynie. Na przykład Beata Kucia-Guściora uważa, że w dwudziestoleciu międzywojennym istniał podział na dwie grupy umów o unikaniu podwójnego opodatkowania ze względu na źródła prawa – pierwsza jest powiązana z umowami handlowymi, a druga dotyczy podatków od spadków i podatków bezpośrednich¹⁰.

Autor nie zgadza się jednak z tym podziałem. Podział dotyczący umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w dwudziestoleciu międzywojennym powinien uwzględniać bowiem trzy rodzaje umów:

- umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w dziedzinie podatków bezpośrednich¹¹,
- umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków,
- inne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania (np. dotyczące opłat stemplowych, jak UPO Polska – WMG 1929, UPO Polska – WMG 1938).

Po pierwsze, jest to podział ze względu na rodzaj podatku. Dotyczy on podatków bezpośrednich (zwłaszcza podatków dochodowych), podatków od spadków oraz innych opłat. Po drugie, uwzględnia cel umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Nie polegają one na relacji wzajemnej (np. obustronne zwolnienie z podatku), lecz na tym, że państwa uzgadniają ze sobą, w którym z nich podatnik ma zapłacić podatek. Umowy takie mają na celu zminimalizowanie skutków prawnych regulacji odczuwanych przez podatników¹². Głównym celem zawierania takich umów jest eliminacja podwójnego opodatkowania, a nie częściowe czy całkowite wyeliminowanie opodatkowania jako takiego¹³. Po trzecie, umowy handlowe wprowadzają

⁹ P. Skolimowski, *Nieodpłatność w polskim prawie* (rozprawa doktorska), Białystok 2021, s. 274.

¹⁰ B. Kucia-Guściora, *Rozwój umów dotyczących podwójnego opodatkowania w międzynarodowych stosunkach podatkowych*, „Rocznik Nauk Prawnych” 2005, t. XV, nr 1, s. 279–280.

¹¹ Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia podwójnym opodatkowaniem w dziedzinie bezpośrednich podatków państwowych, podpisana w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r. (Dz.U. z 1926 r. Nr 14, poz. 82); konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich, podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r. (Dz.U. z 1931 r. Nr 75, poz. 604); umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz o pomocy prawnej w sprawach danin, podpisana w Wiedniu dnia 22 kwietnia 1932 r. (Dz.U. z 1933 r. Nr 91, poz. 704).

¹² D. Czudek, *Międzynarodowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z perspektywy wymiany informacji między organami podatkowymi*, „Analizy i Studia CASP” 2024, t. 18, nr 2, s. 21–22.

¹³ K. Dybiec, *Negocjowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania* [w:] I. Mirek, T. Nowak (red.), *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe*. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego 5–6 czerwca 2012 r., Łódź 2013, s. 361.

zwolnienia podatkowe, a nie regulują, w którym państwie podatnik powinien zapłacić podatki.

Zgodnie z art. 11 konwencji handlowej między Polską a Królestwem Serbów, Kroatów i Słoweńców, podpisanej w Warszawie dnia 23 października 1922 r.:

Pod warunkiem powrotnego wywozu lub powrotnego przywozu w ciągu jednego roku oraz świadectwa tożsamości, zwolnienie z wszelkiego cła przywozowego i wywozowego postanowione jest wzajemnie:

- 1) dla próbek podlegających oczeniu, rozumiejąc też próbki komiwojażerów,
- 2) dla przedmiotów przeznaczonych do doświadczeń, do wypróbowania, na wystawy i na konkursy¹⁴.

Zdaniem autora umowy te bardziej dotyczą przywilejów związanych ze zwolnieniem z podatków niż z określaniem, w którym z państw następował pobór podatku, jakim jest cło.

Ponadto do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania nie można zaliczać umów, w których państwa zobowiązują się do udzielania sobie wzajemnej pomocy prawnej w zakresie podatków¹⁵, gdyż dotyczą one pomocy prawnej i nie regulują danych obowiązków podatkowych.

2. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków w latach 1925–1929

Tematyka umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków jest nieczęsto podejmowana przez badaczy. Na przykład Wolfgang Mersmann w tomie 4 pracy *Handbuch der Finanzwissenschaft*, w dziale dotyczącym umów podwójnego opodatkowania (*Doppelbesteuerungsabkommen*) (s. 91–135) w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków (*Doppelbesteuerungsabkommen Erbschaftsteuer*) opisuje wyłącznie zasady dotyczące umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków (s. 93, 126–128)¹⁶.

Zarówno w przeszłości, jak i obecnie jedną z kategorii umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (zwanych UPO) są umowy o unikaniu podwójnego

¹⁴ Konwencja handlowa między Polską a Królestwem Serbów, Kroatów i Słoweńców, podpisana w Warszawie dnia 23 października 1922 r. (Dz.U. z 1924 r. Nr 35, poz. 373 ze zm.).

¹⁵ Umowa zawarta między Rzeczypospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskim w przedmiocie ochrony i pomocy prawnej w dziedzinie podatków z dnia 17 marca 1924 r. (Dz.U. z 1935 r. Nr 4, poz. 30).

¹⁶ W. Mersmann [w:] W. Gerloff, F. Neumark (red.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, t. 4: *Internationale Finanzvergleiche und internationale Doppelbesteuerung, Reparationen, Allgemeine Grundlagen, Geschichte und Technik der wirtschaftlichen Auslandshilfe, Finanzprobleme von Wirtschaftsgemeinschaften und internationalen Organisationen*, Tübingen 1965, s. 93, 126–128.

opodatkowania podatkiem, które wprowadzają wyjątek od praktyki podwójnego opodatkowania w ramach podatku od spadków¹⁷.

W latach 1925–1929 Rzeczpospolita Polska podpisała cztery umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków¹⁸. Były to:

- umowa pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisana w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r.¹⁹,
- konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieganiu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisana w Wiedniu dnia 24 listopada 1926 r.²⁰,
- konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r.²¹,
- UPO Polska – WMG.

¹⁷ M. Klink, *Preferencje podatkowe jako konstrukcje prawne w zakresie unikania podwójnego opodatkowania w ramach podatku od spadków i darowizn* [w:] I. Mirek, T. Nowak (red.), *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej...*, s. 510–517.

¹⁸ Z. Kukulski, *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015, s. 228 i n.

¹⁹ Umowa pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisana w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r. (Dz.U. z 1926 r. Nr 13, poz. 78); ustawa z dnia 30 lipca 1925 r. w sprawie ratyfikacji umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisanej w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r. (Dz.U. z 1925 r. Nr 89, poz. 621); oświadczenie rządowe z dnia 4 stycznia 1926 r. w sprawie wymiany dokumentów ratyfikacyjnych umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisanej w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r. (Dz.U. Nr 13, poz. 79; dalej: UPO Polska – Czechy).

²⁰ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieganiu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisana w Wiedniu dnia 24 listopada 1926 r. (Dz.U. z 1928 r. Nr 61, poz. 557); ustawa z dnia 24 czerwca 1927 r. w sprawie ratyfikacji umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieganiu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisanej w Wiedniu dnia 24 listopada 1926 r. (Dz.U. Nr 63, poz. 551); oświadczenie rządowe z dnia 25 maja 1928 r. w sprawie wymiany dokumentów ratyfikacyjnych konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieganiu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisanej w Wiedniu dnia 24 listopada 1926 r. (Dz.U. Nr 61, poz. 558; dalej: UPO Polska – Austria).

²¹ Konwencja między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r. (Dz.U. z 1931 r. Nr 75, poz. 602); ustawa z dnia 17 marca 1931 r. w sprawie ratyfikacji konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r. (Dz.U. Nr 37, poz. 276); oświadczenie rządowe z 29 lipca 1931 r. w sprawie wymiany dokumentów ratyfikacyjnych konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r. (Dz.U. Nr 75, poz. 603; dalej: UPO Polska – Węgry).

Warto podkreślić, że UPO Polska – Czechy, UPO Polska – Austria oraz UPO Polska – Węgry dotyczyły państw wchodzących w skład dawnego Cesarstwa Austro-Węgierskiego²² i są obecnie prawem powszechnie obowiązującym, co potwierdza się w doktrynie²³, orzecznictwie sądów administracyjnych²⁴ oraz wydanych przez dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej indywidualnych interpretacjach prawa podatkowego²⁵, przy czym UPO Polska – Czechy ma zastosowanie wyłącznie do Republiki Czeskiej, a wobec Republiki Słowacji przepisy tej umowy nie mają zastosowania z powodu wypowiedzenia UPO Polska – Czechy²⁶ przez podpisanie umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 18 sierpnia 1994 r.²⁷

3. Kryteria stosowane przy umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania w dwudziestoleciu międzywojennym

Zdaniem Edwarda Georgjewa:

Z prawnego punktu widzenia podwójne opodatkowanie w skali międzynarodowej stanowi rezultat kolizji przepisów podatkowych w dwu lub większej liczbie krajów. Kolizja taka zachodzi przykładowo dlatego, że jeden i ten sam podmiot spełnia wymogi osobistej odpowiedzialności podatkowej jednocześnie w co najmniej dwu państwach²⁸.

Eliminacja podwójnego opodatkowania opiera się na pewnych kryteriach. Według Stanisława Pszczółkowskiego w zakresie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków w latach 20. XX wieku istotne były trzy kry-

²² K. Musiał, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 80.

²³ P. Czubik, *Umowy zawarte w latach 20 XX w. z Czechosłowacją, Austrią, Węgrami oraz wielostronne Porozumienie z Miskolca z 1977 r. jako wiążące Polskę podstawy traktatowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu nieruchomości i ruchomego mienia spadkowego*, „Nieruchomości@. Kwartalnik Ministerstwa Sprawiedliwości” 2022, t. 3, nr 3, s. 79–80.

²⁴ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 8 lipca 2009 r., II FSK 317/08, Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych.

²⁵ Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 maja 2025 r. nr 0111-KDIB2-2.4015.50.2025.1.PB.

²⁶ E. Małecka-Ziemińska, *Opodatkowanie spadków zagranicznych* [w:] J. Solarz, E. Klamut (red.), *Transfery międzypokoleniowe. Zarządzanie różnorodnością*, Łódź–Warszawa 2017, s. 53.

²⁷ Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 18 sierpnia 1994 r. (Dz.U. z 1996 r. Nr 30, poz. 131).

²⁸ E. Georgjew, *Problematyka umów zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, nr 2, s. 121.

teria: 1) miejsce położenia (dotyczy to zwłaszcza nieruchomości), 2) przynależność państwowa (w rozumieniu posiadanego obywatelstwa), 3) miejsce zamieszkania²⁹.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania były i są oparte na:

- zasadzie wyłączności stosowanego kryterium (np. właściwa rezydencja podatkowa nieruchomości to miejsce położenia nieruchomości),
- zasadzie pierwszeństwa stosowanego kryterium (np. w pierwszej kolejności majątek ruchomy jest opodatkowany według przynależności państwowej, a gdy zmarły posiadał przynależność państwową w obu umawiających się państwach – według kryterium położenia).

Zgodnie z zasadą pierwszeństwa stosowanego kryterium to strony ustalają, które kryterium ma pierwszeństwo, a które stosowane jest w dalszej kolejności.

W przypadku nabywania obywatelstwa polskiego regulowały to przepisy ustawy z dnia 20 stycznia 1920 r. o obywatelstwie Państwa Polskiego³⁰, a w przypadku obywatelstwa Wolnego Miasta Gdańska – Gesetz über den Erwerb und den Verlust der Danziger Staatsangehörigkeit von 30 Mai 1922, czyli ustawa o nabyciu i utracie obywatelstwa gdańskiego z dnia 30 maja 1922 r.³¹ Preferencje co do uzyskaniu obywatelstwa regulowały przepisy umawiających się stron³².

Przy podatku od spadków nie miały zastosowania kryteria uwzględniane przy podatkach bezpośrednich, jak miejsce wykonywania zawodu w przypadku tzw. zajęcia samodzielnego obejmującego pracę zawodową i wolne zawody (art. IV UPO Polska – Wolne Miasto Gdańsk) czy siedziba kierownictwa przedsiębiorstwa w przypadku „tantjemów członków zarządu i rady nadzorczej spółek akcyjnych i innych zrzeszeń” (art. V UPO Polska – Wolne Miasto Gdańsk).

4. Umowa pomiędzy Polską a Wolnym Miastem Gdańsk z dnia 24 października 1921 r.

Zgodnie z art. 43 umowy z dnia 24 października 1921 r. zawartej między Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem wykonania i uzupełnienia polsko-gdańskiej konwencji z dnia 9 listopada 1920 r.³³ (umowa Polska – WMG)³⁴:

²⁹ S. Pszczółkowski, *Zagadnienie podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, Warszawa 1928, s. 72–75.

³⁰ Ustawa z dnia 20 stycznia 1920 r. o obywatelstwie Państwa Polskiego (Dz.U. Nr 7, poz. 44).

³¹ Gesetz über den Erwerb und den Verlust der Danziger Staatsangehörigkeit von 30 Mai 1922 (Gesetzblatt für die Freie Stadt Danzig 1922, Nr. 28 (15 Juni) – Ausgabe A, s. 129–132).

³² Szerzej: S. Kutrzeba (red.), *Gdańsk. Przeszłość i teraźniejszość*, Lwów–Warszawa–Kraków 1928, s. 214–215.

³³ Oświadczenie rządowe w przedmiocie konwencji polsko-gdańskiej, zawartej w Paryżu dnia 9 listopada 1920 r. (Dz.U. z 1922 r. Nr 13, poz. 117).

³⁴ Ustawa z dnia 17 grudnia 1921 r. w przedmiocie zatwierdzenia podpisanej w Warszawie dnia 24 października 1921 r. umowy, zawartej pomiędzy Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem ce-

Obywatele jednej Strony są na równi z obywatelami drugiej Strony uprawnieni do nabywania na obszarze drugiej Strony majątku ruchomego lub nieruchomego wszelkiego rodzaju i pod jakimkolwiek tytułem prawnym oraz do rozporządzania nim we wszelki sposób, do posiadania go i zarządzania nim, nie podlegając innym lub wyższym świadczeniom, podatkom lub opłatom w jakiegokolwiek formie niż obywatele drugiej Strony³⁵.

Przepisy art. 43 umowy Polska – WMG nie regulowały zatem relacji podatkowych, jednak ustalały, że nie można nakładać na obywateli drugiej strony innych podatków lub opłat w zakresie spadkobrania, inaczej niż regulowały to przepisy prawa jednej ze stron. Ponadto przepisy art. 43 nie nakładały obowiązku podpisania umowy dotyczącej unikania podwójnego opodatkowania podatkiem od spadków (czy innej umowy międzynarodowej o podobnym charakterze).

5. Przepisy UPO Polska – WMG: ratyfikacja i wejście w życie

Wśród badaczy istniały wątpliwości, czy Wolne Miasto Gdańsk należy traktować *de iure* jako państwo, które może być sygnatariuszem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Zdaniem Stanisława Kutrzeby Wolne Miasto Gdańsk nie posiadało suwerenności i nie można było traktować go jak państwo³⁶. Zdaniem Rudolfa Langroda, który opisał zasady dotyczące podatków bezpośrednich, pomijając podatek od spadków, status prawny Wolnego Miasta Gdańsk przedstawiał się następująco:

Jako Państwo znajdujące się pod ochroną Ligi Narodów, uprawnione jest Wolne Miasto Gdańsk do zawierania umów natury gospodarczej bezpośrednio z Rzeczpospolitą Polską³⁷.

Inne zdanie wyraził Ignacy Weinfeld, który stwierdził:

lem wykonania i uzupełnienia polsko-gdańskiej konwencji z dnia 9 listopada 1920 r. (Dz.U. z 1922 r. Nr 16, poz. 139).

³⁵ Umowa zawarta pomiędzy Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem wykonania i uzupełnienia polsko-gdańskiej konwencji z dnia 9 listopada 1920 r. / *Abkommen zwischen der Freien Stadt Danzig und Polen zur Ausführung und Ergänzung der Polnisch-Danziger Konvention vom 9. November 1920*, Gdańsk 1921, s. 19.

³⁶ S. Kutrzeba, *Stanowisko prawne Wolnego Miasta Gdańsk*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1926, nr 2, s. 115–116.

³⁷ R. Langrod, *Zapobieżenie podwójnego opodatkowania w Polsce i w Gdańsku*, „Czasopismo skarbowe. Miesięcznik poświęcony sprawom zawodowym urzędników skarbowych oraz teorii i praktyce skarbowości” 1932, r. VII, nr 4, s. 170–171.

Z Gdańskiem [Wolnym Miastem Gdańsk] zawiera umowy Rząd przez Premiera lub z delegacji tegoż przez inną osobę. W zasadzie nie wymagają one ratyfikacji, Gdańsk nie jest bowiem Państwem³⁸.

Zgodnie z brzmieniem art. 49 ust. 1 ustawy z dnia 17 marca 1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (konstytucja marcowa) umowy międzynarodowe zawierał i podawał do wiadomości Sejmu Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej, przy czym umowy, które obciążały państwo pod względem finansowym, wymagały zgodnie z art. 49 ust. 2 konstytucji marcowej ratyfikacji przez Sejm³⁹. Według art. 5 ustawy z dnia 2 sierpnia 1926 r. zmieniającej i uzupełniającej Konstytucję Rzeczypospolitej z 17 marca 1921 r. (nowela sierpniowa) Prezydent Rzeczypospolitej Polskiej mógł wydawać w przypadku rozwiązania Sejmu i Senatu – w celu ponownego zebrania się Sejmu w razie „nagłej potrzeby państwowej” – rozporządzenia z mocą ustawy, lecz wyłączone zostały przypadki zawarte w art. 49 ust. 2 konstytucji marcowej⁴⁰. Oznacza to, że nowela sierpniowa nie miała żadnego wpływu na ratyfikację umów międzynarodowych, przez co zastosowanie miały przepisy art. 49 ust. 2 konstytucji marcowej.

UPO Polska – WGM został ratyfikowany ustawą z dnia 15 lutego 1933 r. w sprawie zatwierdzenia układu między Rzecząpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylenia dwukrotnego opodatkowania w zakresie danin na przypadek śmierci, podpisanego w Gdańsku dnia 29 maja 1929 r.⁴¹

Zgodnie z art. 5 pkt 1 UPO Polska – WGM:

Układ niniejszy wchodzi w życie szesnastego dnia po wymianie not stwierdzających, że obie strony układ ten przyjęły i ma zastosowanie do wszystkich przypadków, w których spadkodawca po tym okresie zmarł.

Wymiana not dyplomatycznych miała miejsce 8 kwietnia 1933 r., a układ wszedł w życie 24 kwietnia 1933 r.⁴²

³⁸ I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, t. I: *Historia, przepisy, waluta, pożyczki, budżet, rachunkowość, księgowość, wydatki, dochody*, Warszawa 1939, s. 39.

³⁹ Ustawa z dnia 17 marca 1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 44, poz. 267 ze zm.).

⁴⁰ Ustawa z dnia 2 sierpnia 1926 r. zmieniająca i uzupełniająca Konstytucję Rzeczypospolitej z 17 marca 1921 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 442).

⁴¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1933 r. w sprawie zatwierdzenia układu między Rzecząpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylenia dwukrotnego opodatkowania w zakresie danin na przypadek śmierci, podpisanego w Gdańsku dnia 29 maja 1929 r. (Dz.U. Nr 16, poz. 106).

⁴² Oświadczenie rządowe z dnia 19 czerwca 1933 r. o wymianie not, dotyczących zatwierdzenia układu między Rzecząpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylenia dwukrotnego opodatkowania w zakresie danin, na przypadek śmierci, podpisanego w Gdańsku dnia 29 maja 1929 r. (Dz.U. Nr 53, poz. 410).

Co prawda zgodnie z art. 6 konwencja między Polską a Wolnym Miastem Gdańsk zawarta w Paryżu 9 listopada 1920 r. nadawała rządowi polskiemu prawo negocjowania umów międzynarodowych w imieniu Wolnego Miasta Gdańsk, jednak w tym przypadku ratyfikacja wymagała ustawy, co wynikało z art. 45 lit. f Konstytucji Wolnego Miasta Gdańsk z dnia 17 listopada 1920 r.⁴³

Ratyfikacja UPO Polska – Wolne Miasto Gdańsk, UPO Polska – WMG i UPO Polska WMG 1929 nastąpiła poprzez uchwalenie aktu Gesetz betreff die mit der Republik Polen geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von 16 Mai 1930, czyli ustawy dotyczącej umów zawartych z Rzeczypospolitą Polską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania z 16 maja 1930 r.⁴⁴

Zaskakujący jest pogląd Ignacego Weinfeld, który twierdził w 1939 r., że umowy z Wolnym Miastem Gdańsk nie wymagają ratyfikacji, wiedząc, że ratyfikacja umów ze strony Wolnego Miasta Gdańsk miała miejsce w 1930 r., a ze strony Rzeczypospolitej Polskiej – w 1933 r. Skoro nie wymagały one ratyfikacji ze strony Wolnego Miasta Gdańsk, to dlaczego doszło do ich ratyfikacji? Na to pytanie autor nie zna odpowiedzi.

UPO Polska – WMG został więc ratyfikowany zgodnie z ówczesnym prawem przez obie strony układu, a wejście w życie tego układu miało miejsce 24 kwietnia 1933 r., prawie cztery lata po podpisaniu UPO Polska – WMG.

6. UPO Polska – WMG

Według szacunków z 1929 r. na terenie Wolnego Miasta Gdańsk żyło 19 660 obywateli polskich i 16 095 obywateli gdańskich narodowości polskiej, którzy manifestowali swoją polskość, głosując na polską listę. Łącznie daje to 35 755 obywateli spośród 392 730 mieszkańców Wolnego Miasta Gdańsk (9,1%)⁴⁵.

Pełnomocnikami UPO Polska – WMG ze strony polskiej byli Stefan Lalicki jako zastępca komisarza generalnego Rzeczypospolitej Polskiej w Gdańsku oraz Edward Werner z Wydziału w Ministerstwie Skarbu, natomiast Wolne Miasto Gdańsk reprezentował dr Bernhard Kamnitzer, senator finansów Wolnego Miasta Gdańska. Układ ten składał się z pięciu artykułów.

Art. 1 regulował zakres przedmiotowy umowy. W ramach UPO Polska – WMG wprowadzone zostały dwie definicje, tj. majątek zakładowy i majątek obrotowy.

⁴³ S. Kutrzeba, *Gdańsk – Górny Śląsk. Polskie prawo polityczne według traktatów*, cz. II, Kraków 1923, s. 55.

⁴⁴ Gesetz betreff die mit der Republik Polen geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von 16 Mai 1930 (Gesetzblatt für die Freie Stadt Danzig. 1930, Nr. 20 (4 Juni) – Ausgabe A, s. 107–117).

⁴⁵ T. Kijeński, *Ilu jest Polaków na terenie Wolnego Miasta Gdańska? Szkic statystyczny z mapką*, Gdańsk 1929, s. 9–11.

Przez majątek zakładowy rozumiano majątek nieruchomy wraz z przynależnościami, a przez majątek obrotowy – majątek służący do prowadzenia gospodarstw rolnych i leśnych, górnictwa lub przemysłu. W art. 1 pkt 1 ustanowiono, że majątek zakładowy i majątek obrotowy należący do obywatela jednej ze stron może być opodatkowany wyłącznie na obszarze, na którym się on znajduje, np. jeśli obywatel Wolnego Miasta Gdańsk posiadał majątek zakładowy na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, to majątek podlegał opodatkowaniu zgodnie z przepisami prawa polskiego. Natomiast zgodnie z art. 1 pkt 2 uprawnienia, do których stosowane były przepisy dotyczące gruntów, prawa pobierania użytków z gruntów lub majątku obrotowego, jak również prawa zabezpieczone na gruntach lub na nich ciążące traktowano na równi z majątkiem zakładowym lub obrotowym. Prawa związane z gruntem obrotowym miały być zatem traktowane tak, jakby dotyczyło to majątku obrotowego.

Art. 2 regulował opodatkowanie majątku ruchomego. W art. 2 pkt 1 wprowadzono zasady ustalania jurysdykcji podatkowej. W pierwszej kolejności uregulowano, że w przypadku śmierci majątek ten podlega daninom na rzecz tej strony, której obywatelem był spadkodawca w chwili śmierci. Jeśli jednak spadkodawca posiadał w chwili śmierci miejsce zamieszkania na obszarze drugiej strony, to w przypadku śmierci znajdujący się tam majątek spadkowy podlegał daninom na rzecz strony, na obszarze której się znajdował. Co do zasady uznawano więc, że majątek ruchomy jest związany z jurysdykcją podatkową, której zmarły był obywatelem, jednak w przypadku gdy obywatel jednej strony posiadał miejsce zamieszkania na obszarze drugiej strony, właściwą jurysdykcją podatkową była jurysdykcja zamieszkania. Przykładowo, jeśli obywatel Wolnego Miasta Gdańsk mieszkał w Gdyni, to właściwą dla niego jurysdykcją podatkową była jurysdykcja polska. Jeśli natomiast obywatel polski zamieszkiwał w Gdańsku, to właściwą dla niego jurysdykcją podatkową była jurysdykcja Wolnego Miasta Gdańsk.

Jeśli natomiast spadkodawca w chwili śmierci posiadał miejsce zamieszkania na obszarze obydwu stron, to w przypadku śmierci majątek spadkowy podlegał daninom na rzecz tej strony, której obywatelem był spadkodawca. Przykładowo obywatel Wolnego Miasta Gdańsk posiadał miejsce zamieszkania w Sopocie i Gdyni, wtedy jego rezydencją podatkową była rezydencja właściwa dla obywatelstwa, tj. jurysdykcja podatkowa Wolnego Miasta Gdańsk.

Definicja miejsca zamieszkania została ujęta w art. 2 pkt 2 UPO Polska – WMG, który regulował, że za miejsce zamieszkania uważa się miejsce, w którym ktoś posiada mieszkanie i stosownie do okoliczności należy przyjąć, że zamierza je stale utrzymać, bądź gdzie przebywa i stosownie do okoliczności należy przyjąć, że w tym miejscu albo w kraju nie zamierza przebywać tylko chwilowo.

Art. 3 umowy regulował zasady potrącania długów spadkowych. Długi, które obciążały oznaczony majątek zakładowy lub obrotowy albo były na nim zabezpie-

czony, potrącało się z tego majątku. Niepokrytą resztę długów, o ile spadkodawca odpowiadał za nie także osobiście, oraz innego rodzaju długi potrącało się z reszty majątku spadkowego, tak nieruchomości, jak ruchomego, wedle stosunku wartości części znajdujących się na obszarze obu stron. Oznacza to, że długi zabezpieczone na majątku zakładowym lub obrotowym pokrywało się z tego majątku. Jeśli jednak długi spadkowe zabezpieczone na majątku zakładowym lub obrotowym przekraczałyby wartość majątku nieruchomości, można było je pokryć z majątku ruchomego.

Zgodnie z art. 4 umowy daninami w przypadku śmierci są tylko daniny za przeniesienie na wypadek śmierci, pobierane na podstawie przepisów obowiązujących na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej względnie Wolnego Miasta Gdańska lub przepisów, które je w przyszłości zastąpią.

Zgodnie z art. 5 pkt 1 układ ten wchodził w życie szesnastego dnia po wymianie not stwierdzających, że obie strony ten układ przyjęły, i miał zastosowanie do wszystkich przypadków, w których spadkodawca po tym okresie zmarł.

Wymiana not nastąpiła 8 kwietnia 1933 r., co potwierdza oświadczenie rządowe z dnia 19 czerwca 1933 r. o wymianie not dotyczących zatwierdzenia układu między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylenia dwukrotnego opodatkowania w zakresie danin na wypadek śmierci, podpisanego w Gdańsku dnia 29 maja 1929 r. Oznacza to, że przepisy UPO Polska – WMG weszły w życie 24 kwietnia 1933 r.

Zgodnie z art. 5 pkt 3 układu jeśli pojawiałyby się wątpliwości co do wykładni UPO Polska – WMG lub stosowania go w danym przypadku bądź pojawiłaby się możliwość podwójnego opodatkowania, minister skarbu Rzeczypospolitej Polskiej i Senat Wolnego Miasta Gdańsk mieli obowiązek porozumieć się w celu załatwienia takich przypadków w myśl zasad słuszności. UPO Polska – WMG został sporządzony w dwóch równobrzmiących oryginałach, każdy w języku polskim i niemieckim; obydwa teksty są autentyczne.

Sposób wypowiedzenia UPO Polska – WMG regulował art. 5 pkt 2, zgodnie z którym układ miał obowiązywać do czasu, aż jedna ze stron nie wypowie go najpóźniej na sześć miesięcy przed upływem roku kalendarzowego. W razie wypowiedzenia w terminie układ tracił ważność z upływem tego roku kalendarzowego we wszystkich przypadkach, w których spadkodawca po upływie tego roku kalendarzowego zmarł.

W wyniku włączenia Wolnego Miasta Gdańska do III Rzeszy Niemieckiej z dniem 1 września 1939 r. przepisy UPO Polska – WMG wygasły. W dniu wybuchu wojny Albert Forster ogłosił zniesienie Konstytucji Wolnego Miasta Gdańsk i wcielenie Gdańska do Niemiec, co zostało potwierdzone tego samego dnia przez stosowną ustawę Rzeszy, niezgodnie z prawem⁴⁶.

⁴⁶ K. Purzycki, *Ustrój i status prawnomiędzynarodowy Wolnego Miasta Gdańska (1920–1939)*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2015, nr 4, s. 258–259.

Z perspektywy polskiej dopiero dekret z dnia 30 marca 1945 r. o utworzeniu województwa gdańskiego uchylał prawodawstwo Wolnego Miasta Gdańsk. Według art. 3 dekretu:

Na obszarach byłego Wolnego Miasta Gdańska z dniem wejścia w życie niniejszego dekretu tracą moc wszystkie przepisy dotychczas obowiązującego ustawodawstwa jako sprzeczne z ustrojem Demokratycznego Państwa Polskiego.

Równocześnie na obszar ten rozciąga się ustawodawstwo obowiązujące na pozostałej części województwa gdańskiego⁴⁷.

1 września 1939 r. Wolne Miasto Gdańsk zostało włączone do III Rzeszy Niemieckiej (niem. *Anschluss*) i na podstawie dekretu Adolfa Hitlera z dnia 8 października 1939 r. stało się częścią prowincji Prusy Zachodnie⁴⁸. Przepisy UPO Polska – WMG obowiązywały zatem do tego dnia⁴⁹, gdyż mimo nielegalności działań III Rzeszy układ ten wygasł. Okres jego stosowania obejmuje więc lata 1933–1939, a nie 1933–1945.

7. Wpływ UPO Polska – WMG na przepisy polskie

Kwestie opodatkowania podatkiem od spadków regulowały na terenie Rzeczypospolitej przepisy ustawy z dnia 29 maja 1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn⁵⁰.

Po uzyskaniu niepodległości przez Polskę istniały trzy systemy podatkowe stosowane przez zaborców⁵¹. UPO Polska – WMG regulował przede wszystkim zasady opodatkowania. Umowa ta nie ingerowała w przedmiot opodatkowania, stopę opodatkowania czy zwolnienie z opodatkowania. Na przykład jeśli na podstawie UPO Polska – WMG uznano, że obowiązek podatkowy jest w Wolnym Mieście Gdańsk, a Wolne Miasto Gdańsk zwalniało z podatku od spadków tę transakcję, to nie oznaczało, że spadkobranie musi być opodatkowane na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Warto wspomnieć tu o UPO Polska – Austria, który jest do dziś obowiązującym prawem, a został ratyfikowany w latach 20. XX wieku. Obecnie w Polsce podatek od

⁴⁷ Dekret z dnia 30 marca 1945 r. o utworzeniu województwa gdańskiego (Dz.U. Nr 11, poz. 57).

⁴⁸ Erlass de Führers und Reichskanzlers über Gliderung und Verwaltung der Ostgebiete vom 8 Oktober 1939 (Reichsgesetzblatt 1939, nr 204), s. 2042–2043.

⁴⁹ Gesetz über Wiedervereinigung der Freien Stadt Danzig mit den Deustchen Reich (Reichsgesetzblatt 1939, nr 155), s. 1547–1548.

⁵⁰ Ustawa z dnia 29 maja 1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn (Dz.U. Nr 49, poz. 299 ze zm.; dalej: ustawa z dnia 29 maja 1920 r.).

⁵¹ M. Czerniec, *Ewolucja podatku od spadków i darowizn z punktu widzenia celów ekonomicznych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2007, nr 3018, *Ekonomia*, nr 15, s. 275–276.

spadków reguluje ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn⁵². W przypadku Republiki Austrii podatek od spadków nie obowiązuje, ponieważ został zniesiony w 2008 r.⁵³

Przyjmijmy, że na podstawie UPO Polska – Austria obowiązek podatkowy w zakresie podatku od spadków powstanie w Republice Austrii, w której nie istnieje podatek od spadków. Skoro obowiązek podatkowy powstał w Republice Austrii (gdzie nie ma podatku od spadków), to czy to oznacza, że podatek powinien być zapłacony w Polsce? Odpowiedź jest negatywna.

Jak podkreśla dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej 22 października 2018 r.:

W skład majątku spadkowego po zmarłej ciotce wchodziły pieniądze i majątek znajdował się w Austrii. Spadkodawczyni była obywatelką Austrii i ostatnim jej miejscem zamieszkania była Austria (Wiedeń). W Austrii nie został uiszczony podatek od spadku, gdyż zniesiono go w 2008 r.

W związku z powyższym należy stwierdzić, że majątek spadkowy w postaci pieniędzy nabyty przez Wnioskodawczynię, która jest obywatelką polską, zamieszkałą i zameldowaną na stałe w Polsce, po obywatelce Austrii na podstawie art. 1 i art. 2 ust. 1 lit. a UPO Polska – Austria podlega podatkowi spadkowemu tylko w Austrii.

Zatem w Polsce Wnioskodawczyni nie jest zobowiązana do złożenia zeznania podatkowego o nabyciu spadku (SD-3) oraz zapłaty podatku od spadku po ciotce będącej obywatelką Austrii.

Bez wpływu na powyższe rozstrzygnięcie pozostaje wskazana przez Wnioskodawczynię okoliczność, że podatek od spadku został zniesiony w Austrii w 2008 r.⁵⁴

Podobny przypadek dotyczył UPO Polska – WMG. W tej umowie zmianie przepisów prawa ulegały wyłącznie przepisy odnoszące się do obywatelstwa spadkodawcy, majątku znajdującego się „za granicą”, wierzytelności znajdujących się „za granicą” oraz sposobu obliczania „czystej wartości spadku”.

Przepisy ustawy z dnia 29 maja 1920 r. (dotyczyło to całego kraju) regulowały wiele kwestii, w tym: kwotę wolną od podatku (art. 2 zd. 1), wyłączenie z opodatkowania (art. 2 zd. 2), stopę podatku (art. 3), pokrewieństwo i powinowactwo (art. 4–5), przekazanie majątku na cele dobroczynne, naukowe lub nauczania (art. 6), obowiązki notariusza (art. 8), zaokrąglenie kwoty podatku (art. 9), domniemania dotyczące spadku (art. 10), zwolnienia z podatku od spadków (art. 12).

⁵² Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1837 ze zm.).

⁵³ Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 października 2018 r. nr 0111-KDIB2-2.4015.77.2018.2.PB.

⁵⁴ Ibidem.

Kwestie te nie były przedmiotem UPO Polska – WMG, a zatem wskazana umowa ich nie obejmuje. Natomiast przepisy ustawy z dnia 29 maja 1920 r. mogły mieć zastosowanie dopiero w przypadku, gdyby to z UPO Polska – WMG wynikało, że obowiązek podatkowy powstał w państwie polskim. Powstanie obowiązku w Polsce oznaczało, że opodatkowanie było stosowane według prawa polskiego (z uwzględnieniem przepisów stosowanych w poszczególnych dzielnicach). Nie oznacza to, że przepisy UPO Polska – WMG nie miały wpływu na treść przepisów ustawy z dnia 29 maja 1920 r. Zgodnie z jej art. 13:

Majątek, znajdujący się w kraju, wlicza się do podstawy wymiaru w całości, jeżeli spadkodawca lub darujący był w dniu otwarcia spadku lub zdziałania darowizny obywatelem Państwa Polskiego lub miał zamieszkanie w kraju.

Jeżeli był cudzoziemcem i zamieszkiwał zagranicą, to znajdujący się w kraju majątek nieruchomy podlega opodatkowaniu bezwzględnie, ruchomy zaś o tyle, o ile nabywca jest obywatelem Państwa Polskiego lub ma zamieszkanie w kraju.

Przepisy art. 13 tej ustawy zostały zmienione przez UPO Polska – WMG w ten sposób, że majątek zakładowy i obrotowy jest opodatkowany w miejscu położenia (pod warunkiem że byłaby to Polska), natomiast majątek ruchomy – tylko jeśli znajdował w Polsce.

Zgodnie z art. 14 ustawy:

Wartość majątku nieruchomego i ruchomego, znajdującego się zagranicą, wlicza się do podstawy wymiaru, jeżeli spadkodawca lub darujący był w dniu otwarcia spadku lub zdziałania darowizny obywatelem Państwa Polskiego.

Jeżeli był cudzoziemcem, to majątek, znajdujący się zagranicą, nie podlega opodatkowaniu na terytorium Państwa Polskiego.

Przepisy UPO Polska – WMG miały zastosowanie w przypadku, gdy majątek nieruchomy lub ruchomy znajdował się w Polsce, ale spadkodawca był obywatelem Wolnego Miasta Gdańsk.

Zgodnie z art. 15 ustawy:

Wierzytelność poczytuje się za znajdującą się w kraju, jeżeli wierzyciel ma w kraju zamieszkanie. Postanowienia art. 13 i 14, dotyczące nieruchomości, stosują się również do praw, wynikających z ciężarów rzeczowych (z zobowiązań do wydawania części wydobytych żywic ziemnych lub ich wartości, zobowiązania przemysłowca górniczego do wynagrodzenia właściciela gruntu za użytkowanie wnętrza i t. p.).

Przepisy UPO Polska – WMG miały zastosowanie bez względu na miejsce zamieszkania wierzyciela.

Zgodnie z art. 17 ustawy:

Jeżeli w przypadkach, określonych w art. 13–15, należą do spadku lub majątku darowanego zarówno przedmioty, podlegające opodatkowaniu, jako też takie, których się nie wlicza do podstawy wymiaru, to celem ustalenia czystej wartości – o ile podatnik lub władza skarbową nie udowodnili, że długi i ciężary w całości lub w części obciążają tylko przedmioty pierwsze lub tylko drugie – potrąca się taką część długów i ciężarów, jaka odpowiada stosunkowi ogólnej wartości przedmiotów, należących do podstawy wymiaru, do ogólnej wartości wszystkich przedmiotów nabytych.

Przepisy art. 17 ustawy mogły mieć zastosowanie, o ile nie było między nimi kolizji z przepisami UPO Polska – WMG.

Przez stosowanie UPO Polska – WMG nie miały zastosowania przepisy art. 16 ustawy z dnia 29 maja 1920 r. dotyczące zasady ustalania czystej wartości spadku lub majątku darowanego. Przy ustaleniu czystej wartości spadku lub majątku darowanego do ciężarów, w przypadkach określonych w art. 13 i 14, zaliczało się podatek zapłacony obcemu państwu.

Nie miały tu zastosowania przepisy art. 16 ustawy, gdyż podatek od spadków mógł zostać zapłacony albo w Rzeczypospolitej Polskiej, albo w Wolnym Mieście Gdańsk, a przepisy UPO Polska – WMG wykluczały możliwość opodatkowania zarówno w Rzeczypospolitej Polskiej, jak i w Wolnym Mieście Gdańsk.

Przepisy UPO Polska – WMG miały zatem ograniczony wpływ na przepisy prawa podatkowego. Nie ingerowały w zwolnienia, kwotę wolną czy wyłączenia z podatku od spadków. Miały jednak taki wpływ, że modyfikowały regulacje polskiego prawa w przypadku obywatelstwa spadkodawcy, majątku znajdującego się „zagranicą”, wierzytelności znajdujących się „zagranicą” oraz sposobu obliczania „czystej wartości spadku”.

Podsumowanie

Potrzebne było podpisanie czterech umów prawa międzynarodowego o unikaniu podwójnego opodatkowania pomiędzy Rzeczypospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańsk. Przez ponad sześć lat obowiązywał UPO Polska – WMG. W jej ramach wprowadzono zasady określające właściwą jurysdykcję podatkową. Istotne było to, że opodatkowanie podatkiem od spadków mogło mieć miejsce albo na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, albo na terytorium Wolnego Miasta Gdańsk. Przepisy UPO Polska – WMG nie wprowadziły zasady, że jedna rzecz wchodząca w skład masy spadkowej (np. nieruchomości mieszkalna położona na terytorium Wolnego Miasta Gdańsk) jest opodatkowana zarówno w Polsce, jak i w Wolnym Mieście Gdańsk.

Co istotne, przepisy UPO Polska – WMG modyfikowały stosowanie przepisów ustawy z dnia 29 maja 1920 r. w zakresie opodatkowania podatkiem od spadków (art. 13–15 i 17).

BIBLIOGRAFIA

Akty prawne

- Dekret z dnia 30 marca 1945 r. o utworzeniu województwa gdańskiego (Dz.U. Nr 11, poz. 57).
Erlass de Führers und Reichskanzlers über Gliderung und Verwaltung der Ostgebiete vom 8 Oktober 1939 (Reichsgesetzblatt 1939, nr 155).
Gesetz betreff die mit der Republik Polen geschlossenen Abkommen zur Vermeinung der Doppelbesteuerung von 16 Mai 1930 (Gesetzblatt für die Freie Stadt Danzig 1930, Nr. 20 (4 Juni) – Ausgabe A).
Gesetz über den Erwerb und den Verlust der Danzinger Staatsangehörigkeit von 30 Mai 1922 (Gesetzblatt für die Freie Stadt Danzig 1922, Nr. 28 (15 Juni) – Ausgabe A, s. 129–132).
Gesetz über Wiedervereinigung der Freien Stadt Danzig mit den Deustchen Reich (Reichsgesetzblatt 1939, nr 204).
Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 20 maja 2025 r. nr 0111-KDIB2-2.4015.50.2025.1.PB.
Interpretacja indywidualna Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 22 października 2018 r. nr 0111-KDIB2-2.4015.77.2018.2.PB.
Konwencja handlowa między Polską a Królestwem Serbów, Kroatów i Słoweńców, podpisana w Warszawie dnia 23 października 1922 r. (Dz.U. z 1924 r. Nr 35, poz. 373 ze zm.).
Konwencja między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r. (Dz.U. z 1931 r. Nr 75, poz. 602).
Konwencja między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich, podpisana w Warszawie dnia 12 maja 1928 r. (Dz.U. z 1931 r. Nr 75, poz. 604).
Konwencja między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieganiu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisana w Wiedniu dnia 24 listopada 1926 r. (Dz.U. z 1928 r. Nr 61, poz. 557).
Oświadczenie rządowe w przedmiocie konwencji polsko-gdańskiej, zawartej w Paryżu dnia 9 listopada 1920 r. (Dz.U. z 1922 r. Nr 13, poz. 117).
Oświadczenie rządowe z dnia 4 stycznia 1926 r. w sprawie wymiany dokumentów ratyfikacyjnych umowy między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisanej w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r. (Dz.U. Nr 13, poz. 79).
Oświadczenie rządowe z dnia 29 lipca 1931 r. w sprawie wymiany dokumentów ratyfikacyjnych konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisanej w Warszawie dnia 12 maja 1928 r. (Dz.U. z 1931 r. Nr 75, poz. 603).

- Oświadczenie rządowe z dnia 25 maja 1928 r. w sprawie wymiany dokumentów ratyfikacyjnych konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieganiu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisanej w Wiedniu dnia 24 listopada 1926 r. (Dz.U. Nr 61, poz. 558).
- Oświadczenie rządowe z dnia 19 czerwca 1933 r. o wymianie not, dotyczących zatwierdzenia układu między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskim celem uchylenia dwukrotnego opodatkowania w zakresie danin, na przypadek śmierci, podpisanego w Gdańsku dnia 29 maja 1929 r. (Dz.U. Nr 53, poz. 410).
- Oświadczenie rządowe z dnia 30 grudnia 1935 r. w sprawie wypowiedzenia układu między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskim celem uchylenia dwukrotnego opodatkowania w zakresie opłat stemplowych od weksli (podatku wekslowego) (Dz.U. z 1936 r. Nr 7, poz. 82).
- Układ między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskim celem uchylenia dwukrotnego opodatkowania w zakresie danin na przypadek śmierci z dnia 29 maja 1929 r. (Dz.U. z 1933 r. Nr 53, poz. 411).
- Układ między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskim celem uchylenia dwukrotnego opodatkowania w zakresie opłat stemplowych od weksli (podatku wekslowego) z dnia 29 maja 1929 r. (Dz.U. z 1933 r. Nr 53, poz. 409).
- Układ między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskim celem uchylenia dwukrotnego opodatkowania w zakresie opłat stemplowych od weksli (podatku wekslowego) z dnia 8 lutego 1938 r. (Dz.U. z 1939 r. Nr 51, poz. 327).
- Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz o pomocy prawnej w sprawach danin, podpisana w Wiedniu dnia 22 kwietnia 1932 r. (Dz.U. z 1933 r. Nr 91, poz. 704).
- Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia podwójnym opodatkowaniem w dziedzinie bezpośrednich podatków państwowych, podpisana w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r. (Dz.U. z 1926 r. Nr 14, poz. 82).
- Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzona w Warszawie dnia 18 sierpnia 1994 r. (Dz.U. z 1996 r. Nr 30, poz. 131).
- Umowa między Rzeczpospolitą Polską i Wolnym Miastem Gdańskim w sprawie zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków bezpośrednich z dnia 28 maja 1929 r. (Dz.U. z 1934. Nr 49, poz. 472).
- Umowa pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką w sprawie zapobieżenia dwukrotnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisana w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r. (Dz.U. z 1926 r. Nr 13, poz. 78).
- Umowa zawarta między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskim w przedmiocie ochrony i pomocy prawnej w dziedzinie podatków z dnia 17 marca 1924 r. (Dz.U. z 1935 r. Nr 4, poz. 30).
- Umowa zawarta pomiędzy Polską a Wolnym Miastem Gdańskim celem wykonania i uzupełnienia polsko-gdańskiej konwencji z dnia 9 listopada 1920 r. / Abkommen zwischen der

- Freien Stadt Danzig und Polen zur Ausführung und Ergänzung der Polnisch-Danziger Konvention vom 9. November 1920, Gdańsk 1921.
- Ustawa z dnia 20 stycznia 1920 r. o obywatelstwie Państwa Polskiego (Dz.U. Nr 7, poz. 44).
- Ustawa z dnia 29 maja 1920 r. w przedmiocie zmiany przepisów o opodatkowaniu spadków i darowizn (Dz.U. Nr 49, poz. 299 ze zm.).
- Ustawa z dnia 17 marca 1921 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 44, poz. 267 ze zm.).
- Ustawa z dnia 17 grudnia 1921 r. w przedmiocie zatwierdzenia podpisanej w Warszawie dnia 24 października 1921 r. umowy, zawartej pomiędzy Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem wykonania i uzupełnienia polsko-gdańskiej konwencji z dnia 9 listopada 1920 r. (Dz.U. z 1922 r. Nr 16, poz. 139).
- Ustawa z dnia 30 lipca 1925 r. w sprawie ratyfikacji umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Czeskosłowacką o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu w dziedzinie podatków spadkowych, podpisanej w Warszawie dnia 23 kwietnia 1925 r. (Dz.U. Nr 89, poz. 621).
- Ustawa z dnia 2 sierpnia 1926 r. zmieniająca i uzupełniająca Konstytucję Rzeczypospolitej z 17 marca 1921 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 442).
- Ustawa z dnia 24 czerwca 1927 r. w sprawie ratyfikacji umowy między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Austriacką o zapobieganiu dwukrotnemu pobieraniu podatku spadkowego, podpisanej w Wiedniu dnia 24 listopada 1926 r. (Dz.U. Nr 63, poz. 551).
- Ustawa z dnia 17 marca 1931 r. w sprawie ratyfikacji konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Królestwem Węgierskim w celu zapobieżenia podwójnemu opodatkowaniu spadków, podpisanej w Warszawie dnia 12 maja 1928 r. (Dz.U. Nr 37, poz. 276).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1933 r. w sprawie zatwierdzenia układu między Rzeczpospolitą Polską a Wolnym Miastem Gdańskiem celem uchylenia dwukrotnego opodatkowania w zakresie danin na przypadek śmierci, podpisanego w Gdańsku dnia 29 maja 1929 r. (Dz.U. z 1933 r. Nr 16, poz. 106).
- Ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1837 ze zm.).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 lipca 2009 r., II FSK 317/08, Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych.

Opracowania

- Czerniec M., *Ewolucja podatku od spadków i darowizn z punktu widzenia celów ekonomicznych*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 2007, no 3018, *Ekonomia*, no 15, s. 271–295.
- Czubik P., *Umowy zawarte w latach 20XX w. z Czechosłowacją, Austrią, Węgrami oraz wielostronne Porozumienie z Miskolca z 1977 r. jako wiążące Polskę podstawy traktatowe zapobiegające podwójnemu opodatkowaniu nieruchomości i ruchomego mienia spadkowego*, „Nieruchomości@. Kwartalnik Ministerstwa Sprawiedliwości” 2022, t. 3, nr 3, s. 77–96.
- Czudek D., *Międzynarodowe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z perspektywy wymiany informacji między organami podatkowymi*, „Analizy i Studia CASP” 2024, t. 18, nr 2, s. 19–26.

- Dybiec K., *Negocjowanie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania* [w:] I. Mirek, T. Nowak (red.), *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego 5–6 czerwca 2012 r.*, Łódź 2013, s. 358–367.
- Georgjew E., *Problematyka umów zapobiegających podwójnemu opodatkowaniu*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1989, nr 2, s. 119–128.
- Gerloff W., Neumark F. (red.), *Handbuch der Finanzwissenschaft*, t. 4: *Internationale Finanzvergleiche und internationale Doppelbesteuerung, Reparationen, Allgemeine Grundlagen, Geschichte und Technik der wirtschaftlichen Auslandshilfe, Finanzprobleme von Wirtschaftsgemeinschaften und internationalen Organisationen*, Tübingen 1965.
- Jóźwiak E., *Problem podwójnego opodatkowania - uwagi ogólne*, „Kortowski Przegląd Prawniczy” 2017, nr 3, s. 34–38.
- Kijeński T., *Ilu jest Polaków na terenie Wolnego Miasta Gdańska? Szkic statystyczny z mapką*, Gdańsk 1929.
- Klink M., *Preferencje podatkowe jako konstrukcje prawne w zakresie unikania podwójnego opodatkowania w ramach podatku od spadków i darowizn* [w:] I. Mirek, T. Nowak (red.), *Prawo finansowe po transformacji ustrojowej. Międzynarodowe i europejskie prawo podatkowe. Zjazd Katedr Prawa Finansowego i Podatkowego 5–6 czerwca 2012 r.*, Łódź 2013, s. 510–517.
- Kucia-Guściora B., *Rozwój umów dotyczących podwójnego opodatkowania w międzynarodowych stosunkach podatkowych*, „Rocznik Nauk Prawnych” 2005, t. XV nr 1, s. 275–300.
- Kukulski Z., *Konwencja modelowa OECD i konwencja modelowa ONZ w polskiej praktyce traktatowej*, Warszawa 2015.
- Kutrzeba S., *Gdańsk – Górny Śląsk. Polskie prawo polityczne według traktatów*, cz. II, Kraków 1923.
- Kutrzeba S. (red.), *Gdańsk. Przeszłość i teraźniejszość*, Lwów–Warszawa–Kraków 1928.
- Kutrzeba S., *Stanowisko prawne Wolnego Miasta Gdańsk*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1926, nr 2, s. 107–121.
- Langrod R., *Zapobieżenie podwójnego opodatkowania w Polsce i w Gdańsku*, „Czasopismo skarbowe. Miesięcznik poświęcony sprawom zawodowym urzędników skarbowych oraz teorii i praktyce skarbowości” 1932, r. VII, nr 4, s. 170–181.
- Małecka-Ziembińska E., *Opodatkowanie spadków zagranicznych* [w:] J. Solarz, E. Klamut (red.), *Transfery międzypokoleniowe. Zarządzanie różnorodnością*, Łódź–Warszawa 2017, s. 43–57.
- Musiał K., *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Purzycki K., *Ustrój i status prawnomiędzynarodowy Wolnego Miasta Gdańska (1920–1939)*, „Internetowy Przegląd Prawniczy TBSP UJ” 2015, nr 4, s. 227–260.
- Pszczołkowski S., *Zagadnienie podwójnego opodatkowania w stosunkach międzynarodowych*, Warszawa 1928.
- Skalimowski P., *Nieodpłatność w polskim prawie* (rozprawa doktorska), Białystok 2021.
- Słysz A., *Zasada kumulacji w podatku od spadków i darowizn – struktura głęboka kontra granica językowa wykładni*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 3, s. 103–117.
- Weinfeld I., *Skarbowość polska, t. I: Historia, przepisy, władze, waluta, pożyczki, budżet, rachunkowość, księgowość, wydatki, dochody*, Warszawa 1939.

Załęska-Kaczko J., *Ustawodawstwo podatkowe w Wolnym Mieście Gdańsku w zakresie budownictwa mieszkaniowego – wybrane zagadnienia*, „*Studia Historica Gedanensia*” 2015, t. VI, s. 164–176.

AGREEMENT
BETWEEN THE REPUBLIC OF POLAND AND THE FREE CITY OF GDANSK
TO ABOLISH DOUBLE TAXATION IN RESPECT OF DEATH DUTIES
OF 29 MAY 1929 AND ITS IMPACT ON POLISH TAX LAW

Abstract

The purpose of this article is to analyse the provisions of the Agreement between the Republic of Poland and the Free City of Gdansk for the elimination of double taxation in respect of death duties of 29 May 1929 (Inheritance Tax Treaty), which was in force between 1933 and 1939. The basic principles eliminating the double taxation problem and the impact on Polish inheritance tax legislation will be discussed.

Keywords: inheritance tax, Republic of Poland, inheritance, double taxation treaties, Free City of Gdansk