

Uchwała Składu Całej Izby Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
Sądu Najwyższego
z dnia 4 stycznia 2001 r.
III ZP 26/00

Przewodniczący Prezes SN Jan Wasilewski, Sędziowie SN: Krystyna Bednarczyk, Teresa Flemming-Kulesza, Katarzyna Gonera, Beata Gudowska, Józef Iwulski, Kazimierz Jaśkowski, Roman Kuczyński, Jerzy Kuźniar, Jerzy Kwaśniewski (współsprawozdawca i autor uzasadnienia), Zbigniew Myszka, Teresa Romer, Walerian Sanetra, Jadwiga Skibińska-Adamowicz, Maria Tyszel, Barbara Wagner, Andrzej Wasilewski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, z udziałem Zastępcy Prokuratora Generalnego Stefana Śnieżki, po rozpoznaniu w dniu 4 stycznia 2001 r. wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich, skierowanego przez Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego do rozpoznania przez skład całej Izby Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych Sądu Najwyższego, o podjęcie uchwały zawierającej odpowiedź na następujące pytanie prawne:

Czy przychód, jaki powstaje w wyniku otrzymania zachowku podlega opodatkowaniu według zasad określonych w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (jednolity tekst: Dz.U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89 ze zm.) czy też według zasad określonych w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) ?

podjął następującą uchwałę:

Zachówek (art. 991 Kodeksu cywilnego) podlega podatkowi od spadków i darowizn określonemu w ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (jednolity tekst: Dz.U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89 ze zm.).

U z a s a d n i e n i e

W uzasadnieniu wniosku Rzecznik Praw Obywatelskich powołał się na wątpliwości w praktyce oraz rozbieżności w orzecznictwie sądów co do wykładni i stosowania art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) w zakresie opodatkowania przychodów uzyskanych z tytułu realizacji prawa do zachowku. Przepis ten wyłącza zastosowanie ustawy do przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Zgodnie zaś z przepisem art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (jednolity tekst: Dz.U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89 ze zm.), opodatkowaniu tym podatkiem podlega nabycie własności rzeczy i praw majątkowych w drodze spadku. Zachówek będąc instytucją prawa spadkowego jest ściśle powiązany ze spadkobranie. Czy jest jednakże nabywany w drodze spadku w rozumieniu ustawy o podatku od spadków i darowizn ?

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 25 lutego 1998 r., III RN 117/97 (OSNAPiUS 1998 nr 24, poz. 702) wyraził pogląd, że dochód uzyskany w wyniku realizacji prawa do zachowku w postaci zapłaty sumy pieniężnej odpowiadającej wartości części spadku (art. 991 § 1 KC) podlega podatkowi od spadków i darowizn, a nie podatkowi dochodowemu od osób fizycznych. Uzasadniając to stanowisko Sąd Najwyższy zauważył, że istotne trudności w ocenie zagadnienia, jakiemu reżimowi podatkowemu podlega zachówek, wynikają na tle niejasności przepisów ustawy o podatku od spadków. Niejasny jest bowiem zakres pojęcia nabycia praw majątkowych „w drodze spadku” (art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków). Natomiast w przepisie określającym, od kiedy powstaje obowiązek podatkowy (art. 6 ust. 1), uregulowane zostały przypadki nabycia w drodze dziedziczenia, w drodze zapisu (lub dalszego zapisu) oraz z polecenia testamentowego, co mogłoby sugerować, że zakres nabycia „w drodze spadku” obejmuje tylko te wyraźnie określone instytucje. Uważając, że takie wnioskowanie nie jest uprawnione, Sąd Najwyższy powołał następujące argumenty.

Dla wyjaśnienia zakresu praw majątkowych nabywanych „w drodze spadku”, nie może nie mieć znaczenia treść tych pojęć w obrębie prawa spadkowego. Wprawdzie prawo podatkowe jest odrębną dziedziną prawa, ale jeżeli posługuje się ono pojęciami zaczerpniętymi z innych dziedzin, to należy sięgnąć do wykładni przepisów dotyczących występujących tam odpowiednich instytucji prawnych. Należy także uwzględnić kontekst konstytucyjny, gdyż wykładnia wszystkich norm ustawowych

powinna mieć na uwadze podstawowe zasady ustrojowe wynikające z Konstytucji i prowadzić do ustalenia zgodnie z nimi treści norm ustawowych. W tym kontekście Sąd Najwyższy zwrócił uwagę na sposób i funkcje określenia zachowku jako instytucji prawa cywilnego służącej ochronie interesów najbliższych członków rodziny spadkodawcy (zwanych w doktrynie spadkobiercami koniecznymi). W polskim prawie spadkowym ustawodawca nie wprowadził dla spadkobierców koniecznych zabezpieczenia w postaci zapewnienia stałej części spadku (rezerwy), ale ograniczył skutki swobody testowania spadkodawcy przez wprowadzenie instytucji zachowku (przy możliwości wydziedziczenia z przyczyn wskazanych enumeratywnie w ustawie). Instytucja zachowku jest zatem z istoty ustawowym ograniczeniem swobody testowania, niezależnie od tego, iż spadkodawca pomijając spadkobiercę koniecznego w testamencie nie musi zmierzać do pozbawienia go korzyści majątkowych ze spadku, wiedząc, że nabędzie on zachówek. Wybór postaci przyznania zachowku pozostawiony jest woli spadkodawcy, który może pozostawić go uprawnionemu bądź w formie dokonanej na jego rzecz darowizny, bądź też w drodze powołania go do spadku, bądź wreszcie w postaci zapisu (art. 991 § 2 KC). Nie budzi wątpliwości, że w tych formach nabycie praw majątkowych podlegałoby opodatkowaniu według ustawy o podatku od spadków. Jeżeli to nie nastąpi, to spadkobiercy uprawnionemu do zachowku przysługuje względem spadkobiercy powołanego do dziedziczenia roszczenie o zapłatę sumy pieniężnej odpowiadającej wartości idealnej części czystego spadku. Nabycie roszczenia o zapłatę określonej sumy pieniężnej jest nabyciem prawa majątkowego w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków. Jest to nabycie prawa majątkowego wskutek śmierci spadkodawcy (*mortis causa*). Następuje względem spadkobiercy powołanego do dziedziczenia i obciąża spadek jako jego dług. Tym samym wartość tego roszczenia nie jest uwzględniana przy ustaleniu podstawy opodatkowania spadku (art. 7 ust. 3 ustawy o podatku od spadków). Nabycie roszczenia majątkowego z tytułu zachowku następuje więc nie tylko wskutek śmierci spadkodawcy, ale także obciąża spadek i jest realizowane jego kosztem. Tym samym istnieją przesłanki do traktowania go jako prawa majątkowego nabytego „w drodze spadku” w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków. Inaczej oznaczałoby to zwężającą wykładnię tego pojęcia, a przepisy prawa podatkowego należy interpretować ściśle (nie rozszerzająco, ale też nie zwężająco). Ponieważ przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków nie został ograniczony do nabycia praw majątkowych wynikających z powołania do spadku (dziedziczenia),

to zwrot ustawy o nabyciu praw „w drodze spadku” należy odnieść do nabywania praw unormowanych w księdze IV Kodeksu cywilnego. Istotne jest przy tym, że prawa uprawnionych do zachowku zostały określone z uwzględnieniem ochrony rodziny. Krąg osób uprawnionych do zachowku jest jednak ograniczony do zstępnych, małżonka i rodziców spadkodawcy. Spośród tych osób tylko takie mogą ubiegać się o zachówek, które byłyby powołane do spadku z ustawy (art. 991 § 1 KC), uprawnieni do zachowku są traktowani w sposób uprzywilejowany nawet w stosunku do wierzycieli spadkobiercy z tytułu zapisów i poleceń (art. 1003 i art. 1005 KC).

Unormowania Kodeksu cywilnego pozwalają więc na sformułowanie tezy, iż osoby uprawnione do zachowku należą do szczególnie godnych ochrony w sferze uprawnień do majątku spadkodawcy spośród osób mu bliskich. Instytucja zachowku spełnia także rolę alimentacyjną. Taka regulacja instytucji zachowku jest odpowiednia do konstytucyjnych praw do ochrony dziedziczenia oraz ochrony rodziny (art. 18 i 64 Konstytucji RP). Realizacji i umocnieniu tych praw konstytucyjnych służą rozwiązania ustawy o podatku od spadków i darowizn. Świadczy o tym ściśle uzależnienie wysokości podatku oraz niektórych zwolnień od tego podatku od stosunku rodzinnoprawnego, jaki łączył nabywcę prawa z osobą, po której nabywa prawo. Ustawa o podatku od spadków i darowizn, w odróżnieniu od ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zawiera rozwiązania będące wyrazem kompromisu pomiędzy dbałością o fiskalne interesy państwa a potrzebą ochrony więzi rodzinnych i umacniania majątkowej pozycji rodziny. W sytuacji, gdy uprawniony do zachowku, jego część uzyskalby w formie powołania do spadku, a część w formie zapłaty określonej sumy, odmienność zasad opodatkowania byłaby rażąca, ze złamaniem zasady równości.

Opodatkowanie nabycia praw do zachowku uzyskanego w formie zapisu według ustawy o podatku od spadków i darowizn byłoby bowiem znacznie korzystniejsze niż opodatkowanie uprawnienia do zachowku w części nie pokrytej zapisem według ustawy o podatku dochodowym. Oznaczałoby to nierówne traktowanie obywateli znajdujących się w porównywalnej sytuacji prawnej. Przekreślałoby to cel, któremu służyć ma instytucja zachowku, pogłębiając rozluźnienie więzi rodzinnych, któremu właśnie zachówek miał zapobiegać, prowadząc w konsekwencji do podważenia zaufania obywateli do prawa i organów administracji podatkowej, a pośrednio stwarzałoby zagrożenie dla zagwarantowanych w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej praw wszystkich do równego traktowania oraz ochrony rodziny.

Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale składu siedmiu sędziów z dnia 29 maja 2000 r., FPS 2/00 (Monitor Prawniczy 2000 r. nr 10, s. 643) stwierdził, że: „Przepis art. 2 pkt 3 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych nie ma zastosowania do przychodów z zachowku w postaci sumy pieniężnej odpowiadającej wartości części spadku”. W uzasadnieniu tego stanowiska przedstawione zostały następujące argumenty. Prawo spadkowe (art. 991 i następne KC) zapewnia określonym osobom (zwanym niekiedy „spadkobiercami koniecznymi”), należącym do kręgu spadkobierców ustawowych (art. 931 i następne KC), tylko korzyść pieniężną, stanowiącą równowartość pewnego ułamka części, w jakiej każda z tych osób byłaby powołana do spadku przy dziedziczeniu z ustawy. Jeżeli zatem osoba uprawniona do zachowku nie jest powołana do dziedziczenia, ponieważ spadkodawca ustanowił innych spadkobierców, ma ona względem tych spadkobierców w zasadzie tylko wierzytelność (roszczenie) o zapłatę odpowiedniej kwoty pieniężnej; nie staje się natomiast spadkobiercą wbrew woli spadkodawcy. Roszczenie o zachówek nie przysługuje (w całości lub w części), gdy uprawniony otrzymał należny mu zachówek w postaci darowizny bądź powołania do spadku bądź w postaci zapisu (art. 931 § 1 KC). Najistotniejszy problem stanowi interpretacja użytego w art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn wyrażenia „nabycie w drodze spadku”. Jest to zwrot niejasny. W znaczeniu słownikowym (Słownik języka polskiego pod redakcją M. Szymczaka oraz W. Doroszewskiego) zwrot „w drodze” oznacza: „przez”, „za pomocą”. Nabycie w drodze spadku przy takim znaczeniu odnosi się do osób, które w przypadku dziedziczenia testamentowego z woli spadkodawcy otrzymały określone rzeczy lub prawa majątkowe. Uprawnienie do zachowku zaś nie wywodzi się z tego, że dana osoba nabyła spadek, ale z tego, że została przy dziedziczeniu pominięta. Przychód z tytułu zachowku następuje zatem „w drodze” realizacji tego prawa na drodze sądowej lub pozasądowej, a nie w drodze spadku. Ponadto uchwała wskazała, iż ustawodawca określił w art. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn przedmiot opodatkowania, zaś w art. 6 tej ustawy odmiennie unormował chwilę powstania obowiązku podatkowego dla poszczególnych przypadków nabycia. Wśród tych przypadków brak unormowania dotyczącego zachowku. Gdyby zatem ustawodawca zamierzał opodatkować zachówek podatkiem od spadków i darowizn to – zdaniem NSA – niewątpliwie określiłby w tym przepisie chwilę powstania obowiązku podatkowego. Tytuły prawne nabycia praw majątkowych podlegające przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn zostały enumeratywnie wyliczone w

art. 6 ust. 1 tej ustawy. Kolejny argument wynika z art. 19 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Przepis ten zabrania spadkobiercom wypłacania należności w gotówce uprawnionym z tytułu zapisu lub polecenia testamentowego bez zgody urzędu skarbowego. Zdaniem Sądu, naruszeniem zasady równości byłoby pozostawienie poza tym ograniczeniem wyższych z reguły wypłat z tytułu zachowku, gdyby rzeczywiście podlegały one tylko opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Ponadto wskazano, iż osoba nabywająca zachówek w formie darowizny, powołana do spadku lub zapisu, odpowiada jako obdarowany, spadkobierca lub zapisobierca, a nie jako beneficjent zachowku. Według przedstawionego w uchwale poglądu brak jest podstaw do przyjęcia, że już sam obowiązek uiszczenia zachowku (art. 922 § 3 KC) należy do długów spadkowych. Gdyby już wartość roszczenia (jeszcze nie zrealizowanego) podlegała odliczeniu przy ustalaniu podstawy opodatkowania, to wynikałyby stąd konsekwencje, których nie można podzielić. Mianowicie organ podatkowy musiałby oczekiwać albo na upływ terminu przedawnienia roszczenia o zachówek (art. 1007 KC), albo na zakończenie procesów o zachówki, o ile uprawnieni wystąpili na drogę sądową ewentualnie sam musiałby obliczyć kwotę zachowków należnych uprawnionym. W wielu wypadkach mogłoby nie dojść do wymiaru podatków wskutek upływu terminu przedawnienia, o którym mowa w art. 68 § 1 w związku z art. 21 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926). W uchwale wskazano również, iż na gruncie prawa podatkowego nie można posługiwać się argumentem konieczności szczególnej ochrony osób bliskich spadkodawcy w sferze uprawnień do majątku. Ostatecznie interpretacja ustawy nie może doprowadzić do zmiany jej treści. Zmiana taka może być traktowana jedynie jako postulat de lege ferenda.

Stanowisko wyrażone w powyższej uchwale składu siedmiu sędziów NSA (a także w orzeczeniach składów zwykłych NSA) podobne jest do stanowiska Ministerstwa Finansów wyrażonego w piśmie z dnia 21 stycznia 1999 r. (opublikowanym w Biuletynie Skarbowym z 1999 r. Nr 3/15). W piśmie tym stwierdzono, że przedmiot podatku od spadków i darowizn został skonkretyzowany w art. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn przez określenie momentu powstania obowiązku podatkowego. Pominięcie w tym przepisie zachowku nie jest przypadkowe, gdyż wypłaty z tytułu zachowku zostały zaliczone do ciężarów spadku, z czego należałoby wnosić, że zachówek jest instytucją odrębną w stosunku do spadkobrania i podlegającą innym regułom również w zakresie opodatkowania.

Jednakże według Rzecznika Praw Obywatelskich „znacząca część doktryny oraz piśmiennictwa podziela pogląd Sądu Najwyższego, jego argumenty uznając za przekonujące”. Rozbieżności w orzecznictwie NSA i Sądu Najwyższego, a także w stanowisku doktryny powodują, iż uzasadnione jest rozstrzygnięcie przedstawionej kwestii w trybie określonym art. 13 pkt 3 ustawy o Sądzie Najwyższym. Jest to szczególnie wskazane w sytuacji, gdy wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 lutego 1998 r., III RN 117/97, nie wpłynął na zmianę orzecznictwa organów podatkowych, a także orzecznictwa NSA. Sytuacja taka godzi w interesy podatników, narażając ich na wyższe opodatkowanie przychodu z zachowku, przedłużając się postępowania podatkowe oraz spadkowe. Podważa to zaufanie obywateli do prawa oraz organów państwowych. Rzecznik Praw Obywatelskich nie podziela poglądu wyrażonego w uchwale składu siedmiu sędziów NSA z dnia 29 maja 2000 r., FPS 2/00. Zdaniem wnioskodawcy zachówek jest instytucją określoną w Księdze Czwartej Kodeksu cywilnego „Spadki”, i jak to wynika z całokształtu materii regulowanej w tej księdze, jest to instytucja prawa spadkowego. Rzecznik przychylił się do poglądu wyrażonego w wyroku SN, że wierzytelność osoby uprawnionej do zachowku jest prawem majątkowym nabytym w drodze spadku i ze spadkiem nierozzerwalnie związanym, a więc nabytym w drodze spadku w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Oznacza to, że art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowiący, iż przepisów tej ustawy nie stosuje się do przychodów podlegającym przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn – nie daje podstawy do wykluczenia z zakresu opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn przychodu z tytułu zachowku. Prawo podatkowe nie może – li tylko dla celów podatkowych – posługiwać się pojęciami instytucji prawa spadkowego odrębnie niż przyjmuje się to w prawie spadkowym. Rzecznik Praw Obywatelskich – analogicznie jak w wyroku Sądu Najwyższego – uważa, że jeśli prawo podatkowe posługuje się pojęciami zaczerpniętymi z innych dziedzin prawa – to powinno się stosować wykładnię przepisów dotyczącą odpowiednich instytucji prawnych tam występujących. Różnicowanie opodatkowania dochodów uzyskiwanych w wyniku zachowku w zależności od jego formy prawnej – pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości i sprawiedliwości opodatkowania. RPO powołał się na sygnalizowane przez Ministerstwo Finansów podjęcie prac nad nowelizacją treści art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazując, że podnoszona – także przez Rzecznika – nierówność w opodatkowaniu zachowku została przyznana. Zdaniem RPO

przez wiele lat przychód z zachowku był opodatkowany podatkiem od spadków i darowizn. Dla usunięcia niesprawiedliwego opodatkowania wystarczała prawidłowa interpretacja przepisów ustawy. Wysokość płaconego podatku od przychodów uzyskanych z tytułu realizacji prawa do zachowku w zależności od tego, czy jest on opodatkowany według przepisów o podatku od spadków i darowizn, czy też według przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych, różni się w sposób istotny. Przychody z tytułu zachowku traktowane jako inne przychody w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, doliczane do dochodów w zeznaniu rocznym powodują częstokroć, iż roczne dochody podatników wkraczają w przedział dochodów objętych najwyższą 40-procentową stawką podatku dochodowego. Powoduje to drastyczne obniżenie sumy należnego zachowku, a przez to instytucja ta nie spełnia funkcji, dla jakich została ustanowiona.

Prokurator Generalny wniósł o podjęcie następującej uchwały: „przychód w postaci zapłaty sumy pieniężnej odpowiadającej wartości części spadku podlega opodatkowaniu według zasad określonych w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.)”. W uzasadnieniu swego stanowiska Prokurator Generalny podniósł, iż nie jest przekonująca argumentacja o charakterze aksjologicznym podnoszona na rzecz tezy, iż roszczenie spadkobiercy o zapłatę sumy pieniężnej potrzebnej do pokrycia zachowku albo jego uzupełnienia podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn. Zdaniem Prokuratora Generalnego, szczególne powiązania osobiste i rodzinne pomiędzy spadkobiercą i spadkodawcą zostały uwzględnione w przepisach określających skalę podatkową. Ustawodawca dał wyraz w tym zakresie określonym preferencjom. Natomiast nie mogą być one argumentem przemawiającym za tym, że zachówek należy opodatkować podatkiem od spadków i darowizn. Stwierdzenie, że instytucja zachowku spełnia również funkcje umacniania rodziny i rolę alimentacyjną, służąc realizacji konstytucyjnej zasady ochrony dziedziczenia oraz ochrony rodziny, jest niewątpliwie słuszne na gruncie prawa spadkowego. Nie ma i nie może to mieć żadnego przełożenia na gruncie prawa podatkowego. Decyzja podatkowa musi być wynikiem prawnopodatkowej, a nie cywilistycznej, oceny okoliczności faktycznych sprawy. Podzielając poglądy Naczelnego Sądu Administracyjnego sprowadzające się do stwierdzenia, że przychody z tytułu zachowku nie podlegają przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn, Prokurator Generalny zauważył, że prawo do zachowku jest wyłącznie roszczeniem o zapłatę określonej sumy pieniężnej. Nie reali-

zuje się ono automatycznie. Po to aby uzyskać zachówek trzeba wystąpić z dodatkowym roszczeniem. Z roszczeniem takim można wystąpić także po upływie pewnego okresu. Tym sposobem zostaje rozerwana więź między spadkiem a zachowkiem. Dlatego też nie można podzielić poglądu, że prawo do zachowku nabywane jest w „drodze spadku”. Wymagany jest dodatkowy „impuls” w postaci wystąpienia z roszczeniem o zachówek. Można powiedzieć, że zachówek nabywany jest „po drodze” spadku, co zakłada pewne etapy pośrednie. Określenie „w drodze spadku” należy tłumaczyć „przez”, „za pomocą”, a więc w sposób bezpośredni, wprost. Należy opowiedzieć się za taką interpretacją tego sformułowania, które wskazuje, że nabycie w drodze spadku odnosi się do osób, które z woli spadkodawcy otrzymały określone rzeczy lub prawa majątkowe. Skoro akcentowana jest wola spadkodawcy, to należy podnieść, że celem spadkodawcy było widocznie pominięcie osoby uprawnionej do zachowku z kręgu osób powołanych do spadku. To nie uprawniony do zachowku otrzymuje spadek, ale spadek przyjmuje spadkobierca. Jeżeli określone osoby z woli spadkodawcy nie zostały powołane do spadku, to przy akcentowaniu wykładni celowościowej nie można stwierdzić, że uprawniony do zachowku otrzymał go „w drodze spadku”. W opinii Prokuratora Generalnego wyliczenie zawarte w art. 6 ust.1 ustawy o podatku od spadków i darowizn jest wyczerpujące. Przemawia to także za tym, że zachówek nie jest prawem majątkowym nabywanym „w drodze spadku”. Interpretacja tego ostatniego pojęcia nie może być rozszerzająca, jeśli się zważy, że regulacja ustawy o podatku od spadków i darowizn jest korzystniejsza od uregulowań ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (*exceptiones non sunt extendendae*). Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego zdaniem Prokuratora Generalnego nie pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości. Oceniając bowiem regulację prawną z punktu widzenia równości należy rozważyć, czy można wskazać wspólną cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa, biorąc pod uwagę treść i cel danej regulacji prawnej. Tymczasem uprawniony do zachowku nie nabywa go „w drodze spadku”, ale musi wystąpić z roszczeniem do spadkobierców o wypłatę zachowku. Nabycie zachowku, choć wiąże się niewątpliwie ze śmiercią spadkodawcy, nie jest równoznaczne z nabyciem spadku, a zatem sytuacja uprawnionego do zachowku jest inna niż spadkobiercy, który nabywa spadek wprost. Może to uzasadniać zróżnicowanie w traktowaniu podatników.

Sąd Najwyższy w składzie całej Izby Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych, po rozważeniu przedstawionych we wniosku rozbieżnych stanowisk w sprawie, podjął uchwałę odpowiadającą dotychczasowemu stanowisku Sądu Najwyższego (w sprawie III RN 117/97) mając na uwadze co następuje:

Zachowku nie wymienia wprost żadna z „konkurujących” do niego ustaw podatkowych. W każdej z nich są jednakże pewne kategorie (określenia), które – w drodze wykładni – mogą być kojarzone z zachowkiem. Ustawa o podatku od spadków i darowizn, w rozdziale pierwszym poświęconym przedmiotowi opodatkowania, określając co podlega podatkowi od spadków i darowizn powołuje między innymi: „nabycie praw majątkowych wykonywanych w kraju w drodze spadku” (por. art. 1 ust. 1). Z kolei ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych określa źródła przychodów podlegających tej ustawie w wielopunktowej egzemplifikacji zakończonej ogólną kategorią – „inne źródła”. Takie określenie jest wystarczająco ogólne do objęcia wszystkich możliwych (z pominięciem wymienionych w punktach 1-8 art. 10 ust. 1) źródeł przychodów, w tym zachowku. Jednakże ta egzemplifikacja źródeł przychodów podatku dochodowego wskazuje na ich jakościową odmiennność w stosunku do zachowku; natomiast – niezależnie od niejednoznaczności pojęcia „w drodze spadku” – nie budzi wątpliwości, że zachówek i „droga spadku” są pojęciami podobnych instytucji. To co wyżej powiedziano nie znaczy zresztą nic więcej, jak tylko to, że rozważanego zagadnienia nie można rozwiązać w drodze wykładni ograniczonej do reguł językowych i logicznych. W każdym razie na gruncie tej metody wykładni zaliczenie zachowku do którejkolwiek z kategorii źródeł przychodów podatku dochodowego wydaje się rozbudzać więcej wątpliwości, niż traktowanie zachowku jako prawa majątkowego nabytego „w drodze spadku”. Błędem byłoby zresztą upatrywanie w art. 10 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podstawy dla rozwiązania postawionego problemu. Przepis ten bowiem jest elementem regulacji opodatkowania podatkiem dochodowym bez żadnego normatywnego znaczenia dla określenia zakresu podatku dochodowego w relacji do zakresu podatku od spadków i darowizn. Takiego rozgraniczenia dotyczy art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym, zgodnie z którym przepisów tej ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn. Oznacza to, że zajmując się problemem rozgraniczenia obu podatków najpierw trzeba ustalić czy zachówek ma cechy właściwe prawom nabywanym „w drodze spadku” i czy podlega po-

datkowi od spadków i darowizn. Oczywiście, że nie można tracić z pola widzenia regulacji zawartych w ustawie o podatku dochodowym, ale przede wszystkim ze względu na konsekwencje analizy w obszarze regulacji o podatku od spadków i darowizn.

Przedstawione we wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich (zgodne z wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 25 lutego 1998 r., III RN 117/97) argumenty na rzecz stanowiska, że zachówek podlega podatkowi od spadków i darowizn są przekonujące. Odwołując się do powołanej w I części argumentacji należy zwrócić uwagę na te aspekty zagadnienia, które były przedmiotem kontrowersyjnych ocen.

Podatek określony w ustawie o podatku od spadków i darowizn jest typowym podatkiem majątkowym obciążającym przyrost majątku osiągnięty w sposób nieodpłatny. Przedmiotem opodatkowania jest nieodpłatne (kiedyś mówiono: pod tytułem darmym) nabycie rzeczy lub praw majątkowych między innymi „w drodze spadku”. Podstawę opodatkowania stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (tzw. czysta wartość), przy czym – co należy podkreślić – uzyskany „w drodze spadku” przyrost majątku (własność rzeczy i praw majątkowych) stanowi dla tego podatku wyodrębnioną (jedyną) podstawę.

Obecnie obowiązująca ustawa o podatku od spadków i darowizn z 1983 r. ma swego historycznego antenata w dekreście z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (Dz.U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74) w zakresie nieodpłatnego nabycia tych praw. Podatek od spadków i darowizn jako swoisty następca podatku od nieodpłatnego nabycia praw przejął zachówek – który był pod rządem dekretu z 1947 r. i jest pod rządem ustawy z 1983 r. formą nieodpłatnego nabycia praw. Obecna ustawa te najogólniejsze kategorie (nieodpłatne nabycie) rozdzieliła na kategorie bardziej skonkretyzowane: 1. nabycie własności rzeczy znajdujących się w kraju i praw majątkowych wykonywanych w kraju w drodze spadku, lub 2. w drodze darowizny, 3. nabycie własności rzeczy przez zasiedzenie, 4. nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci, 5. od niedawna także nabycie praw do środków zgromadzonych w pracowniczym funduszu emerytalnym, funduszu inwestycyjnym otwartym lub specjalistycznym funduszu emerytalnym.

Nie ma podstawy do tego ażeby zakładać, że w kategorii nabycia praw majątkowych „w drodze spadku” nie mieści się nieodpłatne nabycie praw z tytułu zachowku. To nieodpłatnie nabyte prawo majątkowe, powiększające wobec śmierci spadko-

dawcy (mortis causa) majątek osoby najbliższej spadkodawcy z kategorii „czystego” przyrostu majątkowego wszak nie przekształciło się w kategorię dochodu i to w dodatku o nieokreślonych prawnie właściwościach, skoro na gruncie podatku dochodowego zachówek musiałby być zaliczony do ogólnego zbioru – „inne źródła”.

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych zastąpiła w całości lub w części pięć obowiązujących poprzednio ustaw: o podatku od wynagrodzenia, o podatku wyrównawczym, o podatku dochodowym, o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej w części dotyczącej podatku od płac, o podatku rolnym w zakresie dotyczącym podatku rolnego od dochodów osób fizycznych z działów specjalnych produkcji rolnej. W zakresach przejętych podatków nie było takich, które należałyby do kategorii podatku od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych. W konstrukcji podatku dochodowego charakterystyczne jest związanie obowiązku podatkowego z uzyskaniem dochodów (por. zwłaszcza art. 1 i art. 9 ustawy z 26 lipca 1991 r.), przy czym chodzi tu o podlegające zsumowaniu przychody uzyskane w danym roku podatkowym, z potrąceniem kosztów poniesionych w celu osiągnięcia przychodu z określonego źródła (art. 22). Koszty te to także zupełnie inna kategoria od tego, co pomniejsza podstawę podatku spadkowego, w którym chodzi o uzyskanie czystej wartości majątkowej podlegającej opodatkowaniu po odjęciu „długów i ciężarów”.

Na gruncie ustawy o podatku od spadków i darowizn zasadniczy problem z zachówkiem wiąże się z brzmieniem art. 6 ust. 1, w którym wymienia się różne sytuacje powstania obowiązku podatkowego w tym: w drodze dziedziczenia, w drodze zapisu oraz z polecenia testamentowego. Nie określa się natomiast wprost (*expressis verbis*) chwili powstania obowiązku podatkowego przy nabyciu zachowku. Nie ignorując trudności wynikających z braku precyzyjnie wyrażonej regulacji Sąd Najwyższy (w powołanym wyroku z dnia 25 lutego 1998 r.) z tego niezbyt jasnego przepisu prawidłowo odczytał zawartą w nim normę prawną. Odwołując się do przedstawionej w tym zakresie argumentacji, należy zaakcentować, że wykładnia Sądu Najwyższego wcale nie przedstawia się tak, że wyniki metody językowej pozostają w sprzeczności z analizą systemową i funkcjonalną. Jest bowiem raczej tak, że wszystkie sposoby wykładni pozostają ze sobą w zgodzie. To co jeszcze byłoby nie do końca przekonujące na gruncie wykładni językowej zostaje dowartościowane analizą uwzględniającą cele regulacji i uwarunkowania systemowe (Konstytucja i prawo cywilne).

Ustawa o podatku od spadków i darowizn posługuje się terminologią źródeł nabycia własności rzeczy i praw majątkowych jako przedmiotu podatku bez zachowania dosłowności odpowiednich instytucji prawa cywilnego. Dotyczy to zasadniczego dla zakresu ustawy przepisu art. 1 ust. 1, w którym użyte określenie „w drodze spadku” nie ma swego odpowiednika w definicji spadku według art. 922 KC (chodzi tu o spadek jako zbiór praw i obowiązków zmarłego, a nie sposób ich uzyskania) a nawet jest zestawieniem dwu nawzajem się wykluczających pojęć: „w drodze” i „spadku”, na co zwróciła uwagę Stella Brzeszczyńska w glosie do uchwały NSA z 29 maja 2000 r. (Monitor Prawniczy Nr 10 z 2000 r.). Podobną analizę można zastosować do pojęcia „w drodze dziedziczenia” z art. 6 ust. 1 pkt 1, które nie pokrywa się ze sformułowaniami dotyczącymi powołania do spadku wynikającego z ustawy (dziedziczenie ustawowe) albo z testamentu (por. art. 926 § 1 i § 2 KC). Wobec swoistej dla podatku wieloznaczności słów: „w drodze dziedziczenia” nie jest w niezgodzie z takim określeniem przyjęcie, że w tej „drodze” (w rozumieniu art. 6 ust. 1 pkt 1) powstał także obowiązek podatkowy z tytułu zachowku, który z ekonomicznego punktu widzenia i wobec źródła jego powstania (*mortis causa*) jest *sui generis* formą „dziedziczenia”. Zachówek jest bytem prawnym o wielorakiej strukturze formalnej (por. art. 991 § 2 KC). Skoro może być nabywany pod różnymi postaciami (darowizny spadkodawcy, powołania do spadku, zapisu i wreszcie roszczenia do spadkobiercy o zapłatę sumy pieniężnej potrzebnej do pokrycia zachowku albo do jego uzupełnienia), to nawet nie byłoby celowe opisywanie go osobno w przepisie, który zawiera już te kategorie (dziedziczenie, zapis, darowizna). Jedynie wierzyielska forma zachowku potrzebuje tu uściślającego dookreślenia. Gdyby przyjąć, że w art. 6 ust. 1 ustawy nie ma regulacji chwili powstania obowiązku podatkowego z tytułu zachowku, to nawet taka konstatacja nie uzasadniałaby jeszcze stwierdzenia, że zachówek nie podlega ustawie o podatku od spadków i darowizn. Tytułem przykładu można założyć, że w ustawie tej brakowało unormowania dotyczącego powstania obowiązku podatkowego w przypadku nabycia praw do środków zgromadzonych w pracowniczym funduszu emerytalnym, funduszu inwestycyjnym otwartym lub specjalistycznym funduszu emerytalnym, a równocześnie było niewątpliwe (por. art. 1 ust. 2 przed zmianą wynikającą z art. 2 pkt 1 ustawy z dnia 2 marca 2000 r.), że nabycie nienależących do spadku praw do środków zgromadzonych w tych funduszach podlegało podatkowi od spadków i darowizn.

Zachowek jest instytucją prawa cywilnego (prawa spadkowego), którego istotę stanowi wynikające z mocy prawa (ustawowe) zapewnienie osobom z kręgu najbliższej rodziny (zstępny, małżonkowi oraz rodzicom spadkodawcy) udziału w określonej części wartości spadku (art. 991 § 1 KC). W zakresie podmiotowym uprawnionymi do zachowku są osoby należące do tych: „którzy byliby powołani do spadku z ustawy”, są to więc osoby, które nie bez powodu określane są jako spadkobiercy konieczni. Źródłem uprawnienia do zachowku (zdarzeniem wywołującym przedmiotowe skutki prawne) jest śmierć spadkodawcy (mortis causa). Konkretyzacja uprawnienia tylko w jednej z jego form (tej „wierzycielskiej”) następuje w stosunku do spadkobiercy i tej sytuacji odpowiada powstanie obowiązku podatkowego „z chwilą przyjęcia spadku” w rozumieniu art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Nie jest przekonujący argument jakoby nie można uważać nabycia zachowku za „drogę spadku”, gdyż dla uzyskania zachowku konieczne jest jego dochodzenie od spadkobiercy. Chodzi tu wszak o nabycie prawa majątkowego, które uprawniony uzyskuje mortis causa, z mocy ustawy. Zresztą spadkobierca „w drodze dziedziczenia” także nie zawsze wchodzi od razu w posiadanie należących do spadku rzeczy i praw majątkowych, ale często, ażeby je uzyskać musi występować z roszczeniami wierzycielskimi w stosunku do dłużników spadkodawcy. Ponadto, na tle analizy pojęcia „w drodze dziedziczenia” i rzekomej jego nieodpowiedniości w stosunku do uprawnienia z zachowku warto zauważyć, że nie jest przekonujące przeciwstawienie zachowku woli spadkodawcy. Jeżeli następuje powołanie do spadku z ustawy (spadkodawca nie rozporządził majątkiem na wypadek śmierci), to nie określamy tej sytuacji jako sprzecznej z wolą spadkodawcy. Zakładamy bowiem, że spadkodawca co najmniej godził się na ustawowy porządek dziedziczenia. Jeżeli zaś spadkodawca rozporządził majątkiem w testamencie z pominięciem swych najbliższych (art. 991 § 1 KC), ale ich nie wydziedziczył (art. 1008 KC), to podobnie jak przy dziedziczeniu ustawowym, można przyjąć, iż co najmniej godził się na to, że z mocy prawa powstaną skutki prawne zachowku – to jest że jego najbliżsi także będą uczestniczyli (we właściwych dla zachowku formach) w majątku spadkowym.

Z powyższych przyczyn i uznając za bardzo ważne argumenty na rzecz uzgodnienia interpretacji rozważanej regulacji prawa podatkowego z funkcjami zachowku w świetle przepisów prawa cywilnego oraz zasad Konstytucji, Sąd Najwyższy w składzie całej Izby Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych podjął uchwałę jak w jej sentencji.

=====