



Warszawa, 27/09/2000r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

**RPO/291317/2000/VI/AW-Z**

00-090 Warszawa      Tel. centr. 827 62 61  
Al. Solidarności 77      Fax 827 64 53

**Sąd Najwyższy**  
**Izba Administracyjna, Pracy**  
**i Ubezpieczeń Społecznych**  
**WARSZAWA**

## **WNIOSEK**

### **Rzecznika Praw Obywatelskich**

Na podstawie art. 13 pkt 3 ustawy z dnia 20 września 1984 r. o Sądzie Najwyższym (tekst jedn. Dz. U z 1994 r., Nr 13, poz. 48 ze zm.) i art. 14 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (tekst jedn. Dz. U z 1991 r. Nr 109, poz. 471 późn. zm.)

#### **wnoszę**

o podjęcie uchwały mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych budzących wątpliwości w praktyce, których stosowanie wywołuje rozbieżności w orzecznictwie, a mianowicie 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 (tekst jedn. Dz. U z 1997 r. Nr 16, poz. 89 z późn. zm.) czy też według zasad określonych w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U z 2000 r., Nr 14, poz. 176 ze zm.).

## Uzasadnienie

Wątpliwość w praktyce oraz rozbieżności w orzecznictwie sądów budzi treść art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz. U z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) w zakresie opodatkowania przychodów uzyskanych z tytułu realizacji prawa do zachowku. Poglądy Sądu Najwyższego oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego są w tej materii rozbieżne.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - ustawy tej nie stosuje się do przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od spadków i darowizn opodatkowaniu tym podatkiem podlega nabycie własności rzeczy i praw majątkowych w drodze spadku lub darowizny a także przez zasiedzenie oraz nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci. W art. 6 tej ustawy określającym chwilę powstania obowiązku podatkowego nie została jednak określona chwila powstania tego obowiązku w odniesieniu do przychodów otrzymanych z tytułu zachowku. Nie budzi natomiast wątpliwości, iż zachówek jest instytucją prawa spadkowego, której regulacja znajduje się w Tytule IV, Księdze Czwartej pt. „Spadki” Kodeksu cywilnego i jest ściśle powiązany ze spadkobranie.

Naczelny Sąd Administracyjny w swoim aktualnym orzecznictwie prezentuje pogląd przyjęty od 1995 r. przez organy podatkowe, iż przychody uzyskiwane z tytułu zachowku powinny być opodatkowane według zasad określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych. Pogląd ten ostatnio wyraził w Uchwale z dnia 29 maja br. (sygn. akt FPS 2/00), z tym, że dwóch sędziów złożyło zdanie odrębne.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 25 lutego 1998 r. (sygn. III RN 117/97) wyraził pogląd, iż dochód uzyskany w wyniku realizacji prawa do zachowku w postaci zapłaty sumy pieniężnej odpowiadającej wartości części spadku (art. 991 § 1 k.c.) podlega podatkowi od spadków i darowizn, a nie podatkowi dochodowemu od osób fizycznych. Wyrok ten zapadł w wyniku wniesienia przez Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego rewizji nadzwyczajnej od orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie.

1. W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego uznał, że ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn jako przedmiot opodatkowania wskazuje w art. 1 ust. 1 prawa majątkowe nabyte „w drodze spadku”, nie precyzując podstawy nabycia. Z treści art. 6 tej ustawy wynika, zdaniem Pierwszego Prezesa SN, że przedmiot opodatkowania nie został ograniczony do nabycia praw majątkowych przez powołanie do spadku (dziedziczenie). Ogólny zwrot ustawy o nabyciu praw „w drodze spadku” należy odnieść do nabywania praw unormowanych w księdze IV Kodeksu cywilnego. Określona osoba może, bowiem nabyć prawa majątkowe wskutek powołania do spadku, ustanowienia na jej rzecz zapisu, wykonania przez spadkobiercę lub zapisobiercę polecenia, a także przez otrzymanie zachowku. Niezbędne jest, więc rozważenie charakteru prawnego zachowku w celu ustalenia, czy ma on cechy właściwe prawom nabywanym „w drodze spadku”, czy też (gdy uprawniony uzyskuje go w formie jednorazowej wypłaty w następstwie wykonania zobowiązania spadkobiercy) nie różni się od przychodów podlegających podatkowi dochodowemu od osób fizycznych. Pierwszy Prezes SN powołał poglądy prof. J. Gwiazdomorskiego („Prawo spadkowe w zarysie” Warszawa 1967, s. 326), według których prawa uprawnionego do zachowku służą urzeczywistnieniu obowiązków moralnych, jakie spadkodawca ma względem swoich najbliższych. Prawa uprawnionych do zachowku, jakkolwiek są prawami majątkowymi, mają silną przymieszkę rodzinnoprawną. Krąg osób uprawnionych do zachowku jest bardzo wąski, ograniczony do zstępnych, małżonka i rodziców spadkodawcy. Spośród tych osób tylko te mogą ubiegać się o zachowek, które byłyby powołane do spadku z ustawy (art. 991 § 1 Kc). Ustawodawca przewidując możliwość wydziedziczenia (art. 1008 Kc) zrealizował rozsądny kompromis pomiędzy zasadą swobody testowania, ochrony wartości moralnych oraz zasadą ochrony majątkowych interesów rodziny, a pośrednio jej trwałości. Uprawnieni do zachowku są więc traktowani w sposób uprzywilejowany w stosunku do innych wierzycieli spadkobiercy, którzy nabywają prawa majątkowe „w drodze spadku” (np. w art. 1003 i 1005 Kc). Tak, więc unormowania Kodeksu cywilnego pozwalają na sformułowanie tezy, iż osoby uprawnione do zachowku należą do szczególnie godnych ochrony w sferze uprawnień do majątku spadkodawcy spośród osób mu bliskich (np. art. 1002 Kc). Instytucja zachowku, poza funkcją umacniania rodziny, spełnia, zatem także rolę alimentacyjną, co wyraża się w uzależnieniu wartości zachowku od zdolności do pracy i wieku osoby uprawnionej. Służy, zatem realizacji konstytucyjnych praw do ochrony dziedziczenia oraz ochrony rodziny (art. 18 i 64 Konstytucji RP). Realizacji i umocnieniu tych praw konstytucyjnych służą m.in. rozwiązania ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków

i darowizn. Świadczy o tym ściśle uzależnienie wysokości podatku oraz niektórych zwolnień od 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, mimo zmian pokoleniowych. Względy te przemawiają, według Pierwszego Prezesa SN, za tezą iż wierzytelność osoby uprawnionej do zachowku jest prawem majątkowym nabytym "w drodze spadku" w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, mimo że osoby uprawnione nie mogą domagać się określonej części majątku spadkowego.

Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego zwrócił również uwagę, iż uprawniony może uzyskać całość lub część zachowku między innymi w formie powołania do spadku lub zapisu (art. 991 § 2 Kc). Spośród kilku uprawnionych do zachowku, niektórzy w takiej właśnie formie mogą go otrzymać pozostali zaś w formie zapłaty określonej sumy pieniężnej. Uprawniony do zachowku, który został powołany do spadku lub otrzymał należny mu zachówek w postaci zapisu, w świetle art. 6 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r., realizowałby w sposób niewątpliwy, obowiązek podatkowy na podstawie tej ustawy. Podlegałby, więc stosownym zwolnieniom od tego podatku i korzystnej skali opodatkowania przewidzianej dla osób zaliczonych do I grupy podatkowej, a wysokość podatku byłaby uzależniona od wartości nabytych praw majątkowych, a nie od wielkości również innych przychodów uzyskanych przez niego w danym roku podatkowym. Przy przyjęciu, że uprawniony część należnego zachowku uzyskałby w formie powołania do spadku, a część w formie zapłaty określonej sumy, odmienność zasad opodatkowania byłaby rażąca. Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wskazał także, iż realizacja stanowiska wyrażonego w zaskarżonym wyroku NSA prowadziłaby do skutków sprzecznych z zasadami wynikającymi z norm Kodeksu cywilnego. Unormowania Kodeksu cywilnego dotyczące zachowku pozwalają na postawienie tezy, iż ustawodawca zmierzał do preferencyjnej ochrony interesów osób uprawnionych do zachowku, nawet kosztem zakresu zaspokojenia roszczeń zapisobierców (możliwość odpowiedniego zmniejszenia zapisów i poleceń - art. 1003 Kc). Zgodnie z art. 991 § 2 Kc ustawodawca przewidział możliwość zapewnienia uprawnionemu do dziedziczenia po spadkodawcy zachowku poprzez obdarowanie go przez przyszłego spadkodawcę jeszcze za życia. Opodatkowanie darowizny, "zaliczonej" po śmierci spadkodawcy na poczet należnego obdarowanemu zachowku, zawsze w takiej sytuacji odbywa się według korzystnych reguł ustawy o podatku od spadków i darowizn. Akceptacja

poglądu wyrażonego przez Naczelny Sąd Administracyjny w zaskarżonym wyroku powodowałaby, że pozostali uprawnieni do zachowku, którzy otrzymaliby go w formie „kwoty mającej charakter jednorazowej wypłaty w następstwie wykonania zobowiązania spadkobiercy” (także w sytuacji, gdy wartość zachowku byłaby identyczna z uzyskaną w formie, np. powołania do spadku) podlegaliby zupełnie innym (z reguły zdecydowanie mniej korzystnym) zasadom opodatkowania na podstawie art. 9 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 9 i art. 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych Stosowanie reguł opodatkowania zachowku przedstawionych w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku prowadziłyby do podważenia zaufania obywateli do prawa i organów administracji podatkowej, a pośrednio stwarzałyby bardzo poważne zagrożenie dla zagwarantowanych w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej praw wszystkich do równego traktowania oraz ochrony rodziny.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 25 lutego 1998 r. (sygn. III RN 117/97) podzielił poglądy przedstawione w rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa SN. Ponadto wskazał, że w ustawie o podatku od spadków i darowizn zawarte zostały przepisy, które wyraźnie sugerują, że nie podlega tej ustawie nabycie praw majątkowych z tytułu zachowku w formie roszczeń pieniężnych uprawnionego wobec spadkobiercy. Nie budzi z kolei wątpliwości, że jeżeli uprawniony otrzyma zachówek w formie darowizny, powołania do spadku czy zapisu, to taki dochód będzie podlegał podatkowi od spadków i darowizn. Dlatego (wbrew poglądom NSA, a zgodnie z twierdzeniami rewizji nadzwyczajnej) konieczne jest przeprowadzenie szczegółowej wykładni pojęcia nabycia prawa majątkowego „w drodze spadku” z art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków. Należy uwzględnić zarówno wykładnię funkcjonalną, jak i systemową. W tym zakresie należy odwołać się do interpretacji przepisów 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 odpowiednich instytucji prawnych tam występujących. Należy także, zdaniem Sądu Najwyższego, uwzględnić kontekst konstytucyjny, gdyż wykładnia wszystkich norm ustawowych powinna uwzględniać podstawowe zasady ustrojowe wynikające z Konstytucji RP i prowadzić do ustalenia treści norm ustawowych zgodnie z nimi.

Instytucja zachowku z zasady jest ustawowym ograniczeniem swobody testowania. W istocie 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 (por. J. Pietrzykowski „Kodeks cywilny; Komentarz” Warszawa 1972 s. 1908). Nabycie roszczenia majątkowego z tytułu zachowku 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 zwięźającą wykładnię tego pojęcia, a przepisy prawa podatkowego należy interpretować ściśle (nie rozszerzając, ale też nie zwięźając).

Do wyroku tego zostało zgłoszone zdanie odrębne sędziego sprawozdawcy SSN A. Wasilewskiego. W uzasadnieniu zdania odrębnego podniósł on, iż w art. 6 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn wskazującym chwilę powstania obowiązku podatkowego w związku z nabyciem praw majątkowych „w drodze spadku lub darowizny” wymienione zostały enumeratywnie tytuły prawne nabycia praw majątkowych podlegającym przepisom tej ustawy. Między wymienionymi tam tytułami nie znajduje się „nabycie w drodze zachowku”. Dokonywanie zaś w drodze interpretacji włączenia praw nabytych w wyniku realizacji prawa do zachowku do praw majątkowych nabytych w drodze spadku lub dziedziczenia jest nieuzasadnione. Zgodnie bowiem z art. 991 i nast. Kc prawo do zachowku - zdaniem sędziego sprawozdawcy - jest wyłącznie roszczeniem o zapłatę określonej sumy pieniężnej przysługującym ściśle oznaczonemu kręgowi osób najbliższych zmarłemu, które obciąża spadek i zostało zaliczone do długów spadkowych, podkreślając, że instytucja zachowku odnosi się do sytuacji, w której określone osoby z kręgu najbliższych zmarłego z woli samego spadkodawcy nie zostały powołane do spadku (art. 959 w zw. z art. 991 oraz art. 931 i nast. kc). Wskazał również, iż ustawa o podatku od spadków i darowizn odnosi się do praw majątkowych charakteryzujących się m. in. tym, że są to prawa nabywane pod tytułem darmym, poza powszechnym obrotem rynkowym, w zasadzie na podstawie wyraźnego oświadczenia woli dotychczasowego właściciela. Ex definitione nie odpowiada takiemu założeniu prawo do zachowku. W uzasadnieniu zdania odrębnego podniesiono również, iż chybiony jest argument uprzywilejowanego traktowania przychodów z tytułu zachowku z uwagi na funkcje tej instytucji, bowiem za przychody z innych źródeł, o jakich mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych uważa się m. in. także zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty (za wyjątkiem alimentów na rzecz dzieci), czy też stypendia (art. 20 ust. 1 uopdof).

Pogląd zaprezentowany w opisanym wyroku Sądu Najwyższego podzieliła część przedstawicieli doktryny, m. in. prof. R Mastalski w aprobującej glosie do tego

wyroku (OSP kwiecień 1999 r.str.188-200). Głosujący podniósł, iż różnicowanie opodatkowania dochodów uzyskiwanych w wyniku zachowku w zależności od jego formy prawnej: darowizny, powołania do spadku i zapisu albo też roszczenia o zapłatę sumy pieniężnej potrzebnej do pokrycia zachowku względnie jego uzupełnienia- pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości i sprawiedliwości opodatkowania, stanowiąc jednocześnie przykład niekonstytucyjnego interpretowania przepisów prawa podatkowego, zwłaszcza, że szukanie sensu ustawy podatkowej powinno być każdorazowo zorientowane na jego zgodność z Konstytucją, co wielokrotnie podkreślał w swych orzeczeniach Trybunał Konstytucyjny.

Pogląd ten został powtórzony przez R. Kubackiego i J. Zubrzyckiego („Leksykon podatku dochodowego od osób fizycznych 2000 r. wyd. Wrocław, str. 9-15) i innych.

Natomiast w piśmie Ministerstwa Finansów z dnia 21 stycznia 1999 r., opublikowanym w Biuletynie Skarbowym z 1999 r. Nr 3/15, będącym de facto wytyczną dla organów skarbowych, stwierdzono, iż zgodnie z art. 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) opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn podlega nabycie własności rzeczy i praw majątkowych w drodze spadku, darowizny, przez zasiedzenie oraz nabycie praw do wkładu oszczędnościowego na podstawie dyspozycji wkładcy na wypadek jego śmierci. Tak ogólnie określony przedmiot opodatkowania zostaje skonkretyzowany przez zapis w art. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn, określający chwilę powstania obowiązku podatkowego. Ustawodawca precyzując przedmiot opodatkowania przez określenie momentu powstania obowiązku podatkowego dla różnych stanów faktycznych nie obejmuje nim zachowku. W tej sytuacji trudno byłoby zgodzić się z twierdzeniem, iż ustawodawca przypadkowo „zapomniał” o istnieniu zachowku, gdyż określając podstawę opodatkowania wypłaty z tytułu zachowku zaliczył do ciężarów spadku, z czego należałoby wnosić, iż stanowi on w stosunku do spadkobrania instytucję odrębną, podlegającą innym regułom, również w zakresie opodatkowania. Reasumując, aby można było mówić o obowiązku podatkowym i zobowiązaniu podatkowym w podatku od spadków i darowizn, musi istnieć odpowiedni zapis ustawowy w tym zakresie. Ponieważ takiego zapisu w powołanej na wstępie ustawie nie zawarto, oznacza to, iż zachówek wyłączony został z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.

Pismo to - zdaniem Rzecznika - nie może być uważane za „urzędową interpretację prawa w znaczeniu art. 14 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej”. Dlatego Rzecznik zwrócił się, do Ministra Finansów o dokonanie urzędowej interpretacji sposobu opodatkowania tego rodzaju przychodów w rozumieniu art. 14§ 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U Nr 137, poz. 926 ze zm.) wskazując na opisane orzeczenie Sądu Najwyższego sygn. RNF 117/97. W odpowiedzi Minister Finansów wyraził pogląd, iż przychód z tytułu realizacji prawa do zachowku podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a orzeczenie Sądu Najwyższego z dnia 25 lutego 1998 r. (sygn. III RN 117/97) wiąże jedynie w konkretnej sprawie.

2. Opublikowanie orzeczenia Sądu Najwyższego i glosy prof. R. Mastalskiego spowodowało napływ do Naczelnego Sądu Administracyjnego skarg podatników na decyzje organów podatkowych dotyczące opodatkowania zachowku.

NSA podjął w dniu 29 maja br. uchwałę w składzie 7 sędziów w celu wyjaśnienia wątpliwości prawnych przekazanych w konkretnej sprawie przez skład orzekający NSA

Na podstawie art. 49 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U Nr 74, poz.368 ze zm.) skład ten powziął Uchwałę z dnia 29 maja 2000 r. (sygn. akt FPS 2/00), iż" przepis art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie ma zastosowania do przychodów z zachowku w postaci zapłaty sumy pieniężnej odpowiadającej wartości części spadku". W uzasadnieniu Uchwały wskazano, że zdanie odrębne SSN A. Wasilewskiego jest zbieżne z dotychczasowym orzecznictwem NSA (m.in. I S.A./Wr 111/96 Prawo Gospodarcze z 1997 r. Nr 5 poz. 26). Najistotniejszy problem stanowi interpretacja użytego w art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn wyrażenia „nabycie w drodze spadku”. Jest to - zdaniem składu sędziowskiego NSA - 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 określiliby w tym przepisie chwilę powstania obowiązku podatkowego. Podzielając pogląd wyrażony w zdaniu odrębnym do wyroku SN, iż tytuły prawne nabycia praw majątkowych podlegające przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn zostały enumeratywnie wyliczone w art. 6 ust. 1 tej ustawy, wskazał na treść 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 w uzasadnieniu wskazano, iż osoba nabywająca zachówek w formie darowizny, powołania do spadku lub zapisu, odpowiada jako obdarowany, spadkobierca lub zapisobierca a nie jako beneficjent zachowku. Podkreślono również, iż roszczenie o zachówek może być skierowane przeciwko obdarowanemu (a także spadkobiercy testamentowemu), zatem nieuchronnie doszłoby do podwójnego opodatkowania tych samych wartości, przy braku prawnych możliwości zwrotu obdarowanemu „nadpłaty”. NSA wskazał również, iż na gruncie prawa podatkowego nie można posługiwać się argumentem konieczności szczególnej ochrony osób bliskich spadkodawcy w sferze uprawnień do majątku. Podsumowując NSA stwierdził, iż interpretacja ustawy nie może doprowadzić do zmiany jej treści, a taki w istocie byłby skutek przyjęcia opodatkowania zachowku podatkiem od spadków i darowizn.

Do opisanej uchwały zostały zgłoszone dwa zdania odrębne: przewodniczącego składu Prezesa Izby Finansowej S.NSA A, Kabata oraz sędziego sprawozdawcy H. Betty.

W uzasadnieniu swojego zdania odrębnego S.NSA H. Betty wyraziła pogląd, iż pod pojęciem spadek rozumie się nie tylko ogół praw i obowiązków przechodzących ze spadkodawcy na spadkobiercę lub kilku spadkobierców w chwili śmierci spadkodawcy, ale również prawa i obowiązki, które nie istniały w chwili śmierci spadkodawcy a powstały w chwili otwarcia spadku lub nawet później (E. Skowrońska-Bocian „Prawo spadkowe” Warszawa 1997 r. CH Beck str. 2 i 20). Skoro zatem w pojęciu słowa spadek mieszczą się obowiązki powstające po chwili śmierci spadkodawcy, związane z otwarciem spadku to tym samym z art. 922 § 3 k.c. powinno wynikać, że roszczenie o zachówek wchodzi w skład spadku, a zatem

stanowi prawo majątkowe nabyte „w drodze spadku”. Zachowek w formie wierzytelności pieniężnej stanowi prawo nabyte w drodze spadku w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Odmienna interpretacja tego problemu, zdaniem S.NSA H.Betty, doprowadza do zawężającej interpretacji pojęcia „w drodze spadku”. Ponadto skoro ustawodawca w art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn używa określenia „w drodze dziedziczenia” to należy przyjąć, iż obejmuje w ten sposób nabycie własności rzeczy i praw majątkowych nie tylko przez powołanych do spadku, ale i tych uprawnionych, którzy z mocy ustawy mają zagwarantowane prawo do spadku w drodze zachowku. W przeciwnym razie ustawodawca użyłby określenia „w drodze powołania do spadku”, jakie występuje w art. 926 § 1 k.c. Tak dokonana wykładnia zwrotu „nabycia w drodze spadku” użytego w art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn najpełniej realizuje konstytucyjną zasadę równości i sprawiedliwości opodatkowania.

W uzasadnieniu swojego zdania odrębnego Sędzia NSA Andrzej Kabat podzielił - jako przekonujące - argumenty zawarte w uzasadnieniu wyroku Sądu Najwyższego z dnia 25 lutego 1998 r. sygn. III RN 117/97.

3. Wskazać także należy, iż znacząca część doktryny oraz piśmiennictwa podziela pogląd Sądu Najwyższego, jego argumenty uznając za przekonujące, np. M. Rymarz w opublikowanym w Przeglądzie Podatkowym z 2000 r. Nr 8 artykule pt. „Zachowek - dylematy podatkowe”, R. Kubacki i J. Zubrzycki autorzy „Leksykonu podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2000, i inni.

Tak więc zaistniała sytuacja uzasadnia zgodnie z art. 13 pkt 3 ustawy o Sądzie Najwyższym wniosek o podjęcie uchwały albowiem zachodzą poważne rozbieżności w orzecznictwie NSA i Sądu Najwyższego a także w stanowisku doktryny. Precedensowy wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 lutego 1998 r. (sygn. III RN 117/97) nie wpłynął na zmianę kierunku decyzji podatkowych a także orzecznictwa NSA. W sytuacji, gdy Sąd Najwyższy rozpoznający rewizję nadzwyczajną od prawomocnego orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego problem opodatkowania zachowku rozstrzygnął w sposób krańcowo odmienny od rozstrzygnięć NSA - to uzasadnione jest przyjęcie, że w tej sprawie wystąpiła wątpliwość prawna wymagająca podjęcia uchwały wyjaśniającej przepisy prawne

Sytuacja taka godzi w interesy podatników, narażając ich na wyższe opodatkowanie przychodu z zachowku, przedłużające się postępowanie podatkowe oraz sądowe. Podważa to zaufanie obywateli do prawa, oraz organów państwowych.

4. Rzecznik Praw Obywatelskich nie podziela poglądu wyrażonego w Uchwale z dnia 29 maja 2000 r.(sygn. akt FPS 2/00), iż ponieważ ustawodawca nie zdefiniował zwrotu „w drodze spadku” - to nabycie w drodze spadku odnosi się do osób - w przypadku dziedziczenia testamentowego, - które z woli spadkodawcy otrzymały określone rzeczy lub prawa majątkowe, zaś uprawnienie do zachowku nie wywodzi się z tego, że dana osoba nabyła-spadek, lecz że została przy dziedziczeniu pominięta a podlegający opodatkowaniu przyrost osobistego majątku następuje „w drodze” realizacji tego uprawnienia (sądowej lub pozasądowej) a nie w drodze spadku.

Zachówek jest instytucją określoną w Księdze Czwartej Kodeksu cywilnego „Spadki”, i jak to wynika z całokształtu regulowanej w tej księdze materii, jest to instytucja prawa spadkowego. Rzecznik przychyliła 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 postanowienia art. 2 ust.1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, stanowiącego, że przepisów tej ustawy nie stosuje się do przychodów podlegającym przepisom ustawy o podatku od spadków i darowizn - nie dają 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 stosować wykładnię przepisów dotyczącą odpowiednich instytucji prawnych tam występujących.

Słusznie także wywodzi prof.. R. Mastalski w glosie do wyroku SN, że różnicowanie opodatkowania dochodów uzyskiwanych wyniku zachowku w zależności od jego formy prawnej - pozostaje w sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości i sprawiedliwości opodatkowania.

Stanowisko Rzecznika potwierdza 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. Przypomnieć należy, że 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 wg przepisów o podatku od spadków i darowizn czy też wg 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.

W tej sytuacji Rzecznik Praw Obywatelskich uważa za uzasadnione wyjaśnienie przez Sąd Najwyższy tego zagadnienia w trybie art. 13 pkt 3 ustawy o Sądzie Najwyższym.

Załącz. Uchwała NSA z dnia 29 maja br. (sygn. akt FPS 2/00)

/-/ Prof. dr Andrzej Zoll