

Wyrok z dnia 7 marca 1995 r.
III ARN 3/95

Pismem stwierdzającym nabycie własności rzecz i praw majątkowych w rozumieniu art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 45, poz. 207 ze zm.) jest dokument ujawniający nie zgłoszone do opodatkowania - wbrew obowiązki ustawowemu - przeniesienie praw własności rzecz lub obrót prawem majątkowym między oznaczonymi osobami, jak również nabycie w drodze dziedziczenia rzecz lub prawa majątkowego po określonym spadkodawcy.

Przewodniczący SSN: Walery Masewicz, Sędziowie SN: Adam Józefowicz (sprawozdawca), Jerzy Kwaśniewski, Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel,

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Waldemara Grudzieckiego, po rozpoznaniu w dniu 7 marca 1995 r. sprawy ze skargi Marii N. na decyzję Izby Skarbowej w B. z dnia 5 lipca 1993 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku od spadku na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodek Zamiejskowy w Katowicach z dnia 4 maja 1994 r. [...]

- 1) u c h y l i ł zaskarżony wyrok,
- 2) u c h y l i ł zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej w B. z dnia 5 lipca 1993 r. [...].

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

Urząd Skarbowy w C. decyzją z dnia 22 kwietnia 1992 r. [...] wymierzył Marii N. podatek od spadku po zmarłym jej mężu Waławie N. w kwocie 23.017.000 zł. Podatek ten wymierzył od kwoty 121.700.000 zł stanowiącej nadwyżkę ponad kwotę wolną od podatku w I grupie podatkowej. Jako podstawę prawną tej decyzji organ podatkowy I instancji wskazał art. 9 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 45, poz. 207 ze zm.) oraz rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 30 listopada 1989 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnienia od podatku od spadków i darowizn niektórych darowizn oraz podwyższenia kwot wartości rzeczy i praw majątkowych nie podlegających opodatkowaniu oraz wyłączonych z podstawy opodatkowania tym podatkiem (Dz. U. Nr 68, poz. 414).

Od decyzji tej odwołała się Maria N. wnosząc o jej uchylenie i umorzenie postępowania w sprawie. W uzasadnieniu odwołania podniosła zarzut przedawnienia zobowiązania podatkowego, powołując się na art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (obecnie jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.) oraz art. 6 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadku i darowizn.

Po rozpoznaniu odwołania Izba Skarbowa w B. postanowieniem z dnia 13 stycznia 1992 r. [...] stwierdziła, że zobowiązanie podatkowe zostało ustalone w kwocie niższej, niż to wynika z obowiązujących przepisów i na podstawie art. 174 k.p.a. zwróciła sprawę organowi podatkowemu I instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego i zmiany w tym zakresie zaskarżonej decyzji.

W uzasadnieniu tego postanowienia Izba Skarbowa stwierdziła, że według złożonego zeznania podatkowego z 30 kwietnia 1991 r. przedmiotem spadku po Waławie N., zmarłym 15 września 1982 r. była nieruchomość, położona w U. Wartość 3/4 części tej nieruchomości,

którą strona nabyła w drodze dziedziczenia wyniosła zgodnie z operatem szacunkowym kwotę 494,932.500 zł. Taką wartość należało - zdaniem Izby Skarbowej - przyjąć do podstawy opodatkowania, zgodnie z art. 7 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn. Powołując się na art. 6 ust. 4 tej ustawy Izba Skarbowa stwierdziła, że w niniejszej sprawie obowiązek podatkowy powstał z chwilą wydania decyzji Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 22 września 1989 r. [...] stwierdzającej m.in. nieważność orzeczenia Ministra Gospodarki Komunalnej z dnia 23 kwietnia 1989 r. o przejściu na własność państwa z mocy prawa z dniem 8 marca 1958 r. nieruchomości objętej spadkiem. Obowiązek podatkowy powstał - zdaniem Izby Skarbowej - nie z chwilą otwarcia spadku, lecz z chwilą wydania decyzji ostatecznej z dnia 22 września 1989 r. Skutkiem tej decyzji stało się nabycie przez Marię N. własności tej nieruchomości.

Kolejną decyzją z dnia 9 kwietnia 1993 r. Urząd Skarbowy w C. wymierzył podatek w kwocie 92. 970.000 zł od kwoty 494.930.000 zł, stanowiącą nadwyżkę nad kwotą wolną od podatku w I grupie podatkowej.

W odwołaniu od tej decyzji Maria N. wniosła o jej uchylenie twierdząc, że tylko postanowienie Sądu Rejonowego w W.Ś. dnia 19 października 1982 r. [...] jest pismem stwierdzającym nabycie spadku, czyli ogółu praw, w tym do dochodzenia ustalenia nieważności decyzji upaństwowiającej nieruchomość w U., zabudowaną pensjonatem "B.". Minister Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa decyzją z 22 września 1989 r. jedynie stwierdził, że spadkodawca nigdy nie utracił własności nieruchomości, bo upaństwowienie było od samego początku bezprawne i nieważne. Dlatego według art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn pismem tym jest postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku.

Zdaniem odwołującej się obowiązek podatkowy powstał 29 października 1982 r. W związku z tym prawo do wymiaru podatku od spadku po Waławie N. przedawniło się.

Izba Skarbowa w B. decyzją z dnia 5 lipca 1993 r. [...] uchyliła zaskarżoną decyzję Urzędu Skarbowego w C. z dnia 9 kwietnia 1993 r. [...] w sprawie wymiaru podatku w kwocie 92.970.000 zł od nabytego spadku w całości i zmieniła decyzję tego Urzędu z dnia 22 kwietnia 1992 r. w ten sposób, że podwyższyła podatek z kwoty 23.017.000 zł do kwoty 92.970.000 zł.

Izba Skarbowa ustaliła, że Maria N. nabyła w spadku 3/4 części nieruchomości, położonej w U., na której znajduje się dom wczasowy "B." i pawilon stołówki, o łącznej wartości 494.930.000 zł (tj. 3/4 kwoty 659.910.000 zł ogólnej wartości całego obiektu), stanowiącej podstawę opodatkowania. Podstawę opodatkowania pomniejszono o kwotę 1.650.000 zł wolną od podatku od spadków. Po odliczeniu tej kwoty do opodatkowania pozostała kwota 493.280.000 zł. Należny podatek wyniósł 93.606.000 zł, a nie jak przyjął organ I instancji kwotę 92.700.000 zł. W związku z niewielkim zaniżeniem wymiaru podatku o kwotę 636.000 zł. odstąpiono od dalszego wymiaru uzupełniającego.

Zdaniem Izby Skarbowej wymiaru podatku dokonuje się w oparciu o przepisy z daty powstania zdarzenia prawnego, które powoduje powstanie obowiązku podatkowego.

Na skutek tego zarzut przedawnienia podniesiony przez odwołującą się, Izba Skarbowa uznała za bezpodstawny, bowiem dopiero z mocy decyzji Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 22 września 1989 r. nabyła zwróconą nieruchomość po poprzednim właścicielu. Obowiązek podatkowy powstał zatem nie z chwilą przyjęcia spadku, czy wydania postanowienia Sądu Rejonowego w W.Ś. z dnia 29 października 1982 r. [...] o stwierdzeniu nabycia spadku po Waławie N., zmarłym 15 września 1982 r. 1989 r. (art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn).

Naczelnym Sąd Administracyjny po rozpoznaniu skargi Marii N. wyrokiem z dnia 4 maja 1994 r. [...] oddalił skargę, jako nieuzasadnioną. Sąd stwierdził, że w świetle art. 6 ust. 1 w.w ustawy regułą jest powstanie obowiązku podatkowego z chwilą przyjęcia spadku.

Jednakże reguła ta doznaje licznych wyjątków. Jeden z tych wyjątków został unormowany w art. 6 ust. 4 omawianej ustawy. Funkcją tego przepisu jest zapewnienie powszechności systemu podatkowego poprzez wyeliminowanie możliwości uchylania się od realizacji obowiązku podatkowego. Skarżąca nabyła spadek po swoim mężu w 1982 r. W chwili przyjęcia tego spadku nie wchodziła w skład masy spadkowej własność nieruchomości, położonej w Ustroniu albowiem, własność ta przysługiwała Skarbowi Państwa. Dopiero wydanie decyzji przez Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 22 września 1989 r. spowodowało ex tunc powstanie sytuacji, w której okazało się, że w skład masy spadkowej już w chwili otwarcia spadku wchodziła również ta nieruchomość. Nabycie to stwierdzone zostało pismem, jakim w tym wypadku była decyzja z dnia 22 września 1989 r. Wcześniejsze stwierdzenie tego nabycia było z przyczyn oczywistych niemożliwe. Dlatego obowiązek podatkowy w niniejszej sprawie powstał w dniu 22 września 1989 r. Podniesiony przez skarżącą zarzut przedawnienia Naczelny Sąd Administracyjny uznał za chybiony, bowiem decyzja podatkowa wydana została 22 kwietnia 1992 r. przed upływem trzech lat od powstania obowiązku podatkowego, stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych. Mając to na uwadze Sąd uznał, że decyzja w pełni odpowiada prawu, a skarga podlega oddaleniu z mocy art. 207 § 5 k.p.a. Od powyższego wyroku Minister Sprawiedliwości złożył rewizję nadzwyczajną, w której zarzucił zaskarżonemu wyrokowi rażące naruszenie art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 45, poz. 207 ze zm.) i art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.) oraz interesu Rzeczypospolitej Polskiej. Skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i stwierdzenie nieważności decyzji organów podatkowych obu instancji.

Prokurator poparł rewizję nadzwyczajną.

Sąd Najwyższy zważył co następuje:

Rewizja nadzwyczajna zasługuje na uwzględnienie, bowiem Izba Skarbowa w B. i Naczelny Sąd Administracyjny nie wyjaśniły wszechstronnie wszystkich istotnych aspektów podstawy prawnej sprawy, jak tego wymaga przepis art. 107 § 3 k.p.a. oraz art. 3 § 2 i 393 § 1 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a. Sąd Najwyższy nie będąc związany z mocy art. 420 § 2 k.p.c. podstawami rewizji nadzwyczajnej z urzędu wziął pod uwagę nienależyte rozważenie sprawy ze względu na to, że wiąże się ono z zawartymi w rewizji nadzwyczajnej zarzutami rażącego naruszenia prawa materialnego. Dotyczy to w szczególności niewyjaśnienia, czy decyzja Ministra Gospodarki Przestrzennej i Budownictwa z dnia 22 września 1989 r. może być uznana za pismo w rozumieniu art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn, z którym łączy się powstanie obowiązku podatkowego z chwilą sporządzenia pisma ?

Decyzja z dnia 22 września 1989 r. - jak słusznie zwraca uwagę skarżący w rewizji nadzwyczajnej - stwierdza nieważność zarządzenia Ministra Gospodarki Komunalnej z dnia 12 lipca 1951 r. w części dotyczącej ustanowienia przymusowego zarządu państwowego nad pensjonatem "B.", położonym w Ustroniu, jak również orzeczenia tego Ministra z dnia 23 kwietnia 1963 r. stwierdzającego przejście na własność Państwa nieruchomości, na której znajduje się ten pensjonat. Jest to zatem decyzja, która uchyla tylko bezprawne akty organów administracji, dokonane w przeszłości w stosunku do praw przysługujących właścicielom tej nieruchomości, pozostawiając wolny od bezprawia dotychczasowy stan prawny nieruchomości co do własności. Z uwagi na to, że omawiana decyzja nie przenosi prawa na konkretne osoby, nie może być uznana za pismo w rozumieniu przepisu art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn, który stanowi, że "jeżeli nabycie nie zgłoszone do opodatkowania stwierdzono pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia

pisma". Z przepisu tego wynika, że chodzi w nim o pismo ujawniające przeniesienie prawa majątkowego między oznaczonymi osobami, które powoduje obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 5 tej ustawy.

Dlatego oba przepisy łącznie należy mieć na uwadze przy wykładni "pojęcia nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, stwierdzonych pismem".

Zdaniem Sądu Najwyższego pismem stwierdzającym nabycie własności rzeczy i praw majątkowych w rozumieniu art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 45, poz. 207 ze zm.) jest dokument ujawniający nie zgłoszone do opodatkowania wbrew obowiązkowi ustawowemu przeniesienie prawa własności rzeczy lub obrotu prawem majątkowym między oznaczonymi osobami, jak również fakt nabycia w drodze dziedziczenia rzeczy lub prawa majątkowego po określonym spadkodawcy w przeszłości, potwierdzony pismem. W tym rozumieniu treść omawianej decyzji nie odpowiada warunkom pisma, o którym mowa w art. 6 ust. 4 ww ustawy. Trafnie zatem podnosi wnoszący rewizję nadzwyczajną, że omawiana decyzja eliminuje z obrotu prawnego wadliwe decyzje i nie stwierdza kto po kim nabył rzecz lub prawo. W takiej sytuacji nastąpiło tylko ujawnienie rzeczywistego właściciela nieruchomości, którego status prawny nie uległ zmianie po usunięciu niezgodnych z prawem działań organów administracji.

Jeżeli przyjąć, że nabycie spadku po Wacławie N. nastąpiło definitywnie po przyjęciu spadku przez jego spadkobierców w 1982 r. (co potwierdza postanowienie Sądu Rejonowego w W.Ś. z dnia 29 października 1982 r. w sprawie [...]), to nie można uznać za zasadne traktowanie omawianej decyzji, jako zdarzenia, które spowodowało późniejsze nabycie składnika masy spadkowej z datą wsteczną, ale powodującego obowiązek podatkowy z datą wydania decyzji, jako pisma wywołującego powstanie obowiązku podatkowego.

Skoro Sąd przyjął, że nabycie nieruchomości nastąpiło w drodze dziedziczenia z chwilą przyjęcia spadku to należało konsekwentnie przyjąć, zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, że obowiązek podatkowy powstał z tą, a nie inną datą.

Przepis art. 6 ust. 1 pkt 1 tej ustawy wprowadza generalną zasadę, według której przy nabyciu spadku w drodze dziedziczenia, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą przyjęcia spadku. Kolejne przepisy tego art. 6 (w tym ust. 4) regulują szczególne sytuacje. Przepisy takie nie podlegają wykładni rozszerzającej. Skoro w ust. 4 art. 6 ustawy jest mowa o nabyciu nie zgłoszonym do opodatkowania, stwierdzonym następnie pismem, to z pisma takiego musi wynikać wskazanie "nabywcy własności rzeczy i praw majątkowych", jak to wymaga przepis art. 5 tej ustawy. Ponadto przepis art. 6 ust. 4 ustawy dotyczy spadkobierców (obdarowanych), którzy - pomimo obowiązku ustawowego - nie zgłosili nabycia organowi podatkowemu w celu uchylenia się od opodatkowania. Skarżąca - z przyczyn, które Naczelny Sąd Administracyjny trafnie uznał za oczywiste - nie uchybiła swemu obowiązkowi, gdyż nie miała podstaw do zgłoszenia nabycia nieruchomości, która w owym czasie nie wchodziła w skład masy spadkowej. Po dniu 31 grudnia 1987 r. skarżąca nie musiała tego czynić. [...] Zwalniał ją od tego obowiązku upływ pięcioletniego terminu przedawnienia do wydania decyzji w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, jak to stanowi przepis art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (jednolity tekst: Dz. U. z 1993 r., Nr 108, poz. 486 ze zm.). Skutkami przedawnienia objęte są bowiem wszelkie zobowiązania powstające z jednego tytułu prawnego, z którego wynikał obowiązek podatkowy bez względu na to, czy po dniu w którym obowiązek ten powstał ujawniły się okoliczności mające wpływ na wymiar zobowiązania podatkowego, stosowanie odpisów, ulg, zwolnień itp. Zawarty w art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych zwrot "nie można wydać decyzji w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego" oznacza w istocie rzeczy, że z upływem ustawowego terminu przedawnienia zobowiązanie podatkowe wygasa ze wszystkimi wynikającymi stąd konsekwencjami.

W tym świetle okazuje się, że jest uzasadniony zarzut rewizji nadzwyczajnej rażącego naruszenia art. 6 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz art. 7 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych.

Sąd Najwyższy podzielił również zarzut rewizji nadzwyczajnej, że zaskarżone orzeczenie narusza także interes Rzeczypospolitej Polskiej ze względu na szczególną sytuację niepraworządnych aktów administracyjnych, podjętych w stosunku do majątku spadkodawcy. Trwały one ponad 37 lat i spowodowały pozbawienie spadkodawcy i jego następców prawnych nie tylko władania nieruchomością i jej użytkowania, ale także czerpania korzyści z tego tytułu, które przejął Skarb Państwa przez długi okres czasu. W tych okolicznościach Sąd Najwyższy uznał, że wzgląd na konstytucyjną zasadę państwa prawnego, urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej przemawia za uwzględnieniem rewizji nadzwyczajnej z mocy art. 421 § 2 k.p.c. pomimo, iż złożona została po upływie sześciu miesięcy od uprawomocnienia się zaskarżonego orzeczenia.

Sąd Najwyższy uznał, że z uwagi na szczególne okoliczności niniejszej sprawy należy uchylić nie tylko zaskarżony wyrok, ale także z mocy art. 422 § 2 k.p.c. poprzedzającą go decyzję organu podatkowego II instancji. Umożliwi to temu organowi wprost ponowne rozpoznanie odwołania od decyzji organu I instancji i spowoduje wszechstronne wyjaśnienie wszystkich istotnych aspektów prawnych sprawy w administracyjnym postępowaniu podatkowym. Pozwoli to także organowi II instancji wnikliwie zbadać całokształt istotnych okoliczności faktycznych oraz prawidłowo zastosować odpowiednie przepisy prawa materialnego i procesowego w niniejszej sprawie. Decyzja ostatecznie rozstrzygająca sprawę może być jeszcze ewentualnie skontrolowana przez Naczelny Sąd Administracyjny w razie jej zaskarżenia z powodu niezgodności z prawem.

Z tych względów Sąd Najwyższy orzekł, jak w sentencji.

=====