

Wyrok z dnia 25 lutego 1998 r.

III RN 117/97

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.

Przewodniczący SSN: Andrzej Wasilewski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Józef Iwulski (autor uzasadnienia), Adam Józefowicz.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 25 lutego 1998 r. sprawy ze skargi Zofii S.-K. na decyzję Izby Skarbowej w W. z dnia 19 stycznia 1996 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 1993, na skutek rewizji nadzwyczajnej Pierwszego Prezesa Sądu Najwyższego [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 16 lipca 1997 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

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

Zofia S.-K. złożyła w dniu 28 kwietnia 1994 r. w Drugim Urzędzie Skarbowym W.-Ś. zeznanie podatkowe za 1993 r., w którym wykazała dochód do opodatkowania (łącznie z dochodem małoletnich dzieci) w kwocie 394 730 000 starych zł. Wyliczony przez nią podatek wyniósł 137 588 000 starych zł. Zeznanie to nie zostało zakwestionowane przez organ podatkowy. Pismem z dnia 27 kwietnia 1995 r. Zofia S.-K. zwróciła się do Urzędu Skarbowego "o ustalenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 1993" i o zwrot nadpłaconej kwoty 8 382 zł. W uzasadnieniu powołała się na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 kwietnia 1994 r. K. 10/93 (Dz.U. Nr 126, poz. 624), w wyniku którego nabyła prawo do "preferencyjnego" opodatkowania, jako osoba samotnie wychowująca dzieci. W

związku z tym uznała, że zachodzi podstawa do odpowiedniego obniżenia wynikającego z zeznania zobowiązania podatkowego. Nadto podniosła, że nie podlegały opodatkowaniu wykazane przez nią dochody z tytułu renty odszkodowawczej oraz zachowku (łącznie 166 160 000 starych zł).

Urząd Skarbowy decyzją z dnia 14 czerwca 1995 r., wydaną na podstawie art. 45 ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. Nr 80, poz. 350 ze zm.), określił podatek za 1993 r. na 11 665,60 zł wyliczając "kwotę do zwrotu" na 2 093,20 zł. W uzasadnieniu decyzji wskazano, że za podstawę opodatkowania przyjęto dochody ze stosunku pracy, rentę rodzinną, rentę odszkodowawczą wypłaconą po 30 kwietnia 1993 r. oraz zachowek. Uznano, że zachowek podlega opodatkowaniu jako "dochód z innych źródeł".

W odwołaniu od tej decyzji Zofia S.-K. zarzuciła naruszenie szeregu przepisów KPA, art. 7 ust. 3 ustawy o zobowiązaniach podatkowych oraz art. 9 ust. 1, art. 10 ust. 1 pkt 9 i art. 20 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Podtrzymała swoje wcześniejsze wyliczenia dotyczące należnego podatku, kwestionując przy tym zasadność opodatkowania zachowku.

Izba Skarbowa w W. utrzymała zaskarżoną decyzję w mocy. Organ odwoławczy wyraził pogląd, iż kwoty z tytułu zachowku podlegają opodatkowaniu na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 10 ust. 1 pkt 9 i art. 20 ust. 1 tej ustawy.

W skardze do NSA na tę decyzję Zofia S.-K. ponowiła zarzuty podniesione wcześniej w odwołaniu, zarówno dotyczące naruszenia prawa materialnego, jak i procesowego. Te ostatnie dotyczyły zarówno ogólnych zasad postępowania (art. 6, 7, 10 § 1 KPA) jak i postępowania dowodowego. Natomiast naruszenie prawa materialnego polegało, zdaniem skarżącej, na bezpodstawnym przyjęciu, że zachowek podlega opodatkowaniu na mocy przepisów wskazanych przez organy podatkowe. Zaliczając zachowek do "innych źródeł" Izba Skarbowa dokonała, według skarżącej, rozszerzającej ich interpretacji.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalając skargę wyrokiem z dnia 16 lipca 1997 r. [...] zwrócił uwagę, iż podatek dochodowy od osób fizycznych jest jednym z tych, które podatnik sam oblicza i wpłaca do właściwego organu podatkowego (tzw. samoopodatkowanie). Rola organu podatkowego sprowadza się w tej sytuacji do

kontroli złożonego przez podatnika zeznania. Podatek dochodowy wynikający z zeznania jest podatkiem należnym za dany rok, chyba, że urząd skarbowy określi inną wysokość podatku. To "określenie" wysokości zobowiązania następuje w sytuacji, gdy organ podatkowy podważa złożone zeznanie. Taka sytuacja w sprawie niniejszej nie wystąpiła. Podatnik może skorygować swoje zeznanie, z której to możliwości podatniczka skorzystała, w odniesieniu do sposobu wyliczenia podatku (co uznano), renty odszkodowawczej (co również uwzględniono) i kwot otrzymanych przez jej małoletnie dzieci z tytułu zachowku. Organy podatkowe nie prowadziły w sprawie żadnego postępowania dowodowego, zmierzającego w szczególności do uzupełnienia danych zawartych w zeznaniu podatkowym i w piśmie korygującym to zeznanie. Dokonały jedynie oceny skorygowanego zeznania w aspekcie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Za niezrozumiałe w tej sytuacji NSA uznał zarzuty naruszenia art. 10 i 77 KPA, a w szczególności zarzut niewykazania na czym oparto ustalenie kosztów uzyskania przychodu w odniesieniu do zachowku. Odnośnie zarzutów skarżącej dotyczących opodatkowania tego zachowku Naczelny Sąd Administracyjny wypowiedział pogląd, iż jest zasadą, że opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają wszelkiego rodzaju dochody osób fizycznych (w tym otrzymane pieniądze), a wyjątki od tej zasady zostały w ustawie enumeratywnie wyliczone. W tym wyliczeniu nie wymieniono świadczeń z tytułu zachowku. NSA uznał za bezprzedmiotowe wywody skarżącej dotyczące charakteru zachowku. Wywiódł nadto, że "bliższe omawianie tej kwestii wykraczałoby poza potrzebę wyjaśnienia motywów wyroku, skoro przedmiotem opodatkowania była otrzymana kwota mająca charakter jednorazowej wypłaty, w następstwie wykonania zobowiązania spadkobiercy". NSA wskazał też, że odpowiadające temu zobowiązaniu uprawnienie nie zalicza się do praw majątkowych przynoszących przychody (nie jednorazowe), o których mowa w art. 18 ustawy o podatku dochodowym. Według NSA, wypłata zachowku w pieniądzu lub w naturze stanowi zawsze przychód z "innych źródeł", o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Opodatkowanie dochodu z tego tytułu NSA uznał za uzasadnione, jako oparte na ścisłej wykładni zastosowanego przepisu.

Wyrok ten zaskarżył rewizją nadzwyczajną Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego. Skarżący zarzucił rażące naruszenie prawa przez obrazę przepisów art. 1

ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 207 ze zm., obecnie jednolity tekst: Dz.U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89) w wyniku braku ustalenia, że świadczenie otrzymane w ramach zachowku nie podlega podatkowi od spadków i darowizn; art. 1, art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.) w wyniku przyjęcia, że zachówek podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych jako "przychód z innych źródeł" w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 9 tej ustawy, nie zaś podatkiem od spadków i darowizn; a w konsekwencji także art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) wobec oddalenia skargi mimo, iż zaskarżona decyzja naruszała prawo materialne. Zarzucił także naruszenie interesu Rzeczypospolitej Polskiej przez obrazę art. 32 ust. 1 Konstytucji RP gwarantującego równość wszystkich wobec prawa (art. 67 ust. 2 Konstytucji z 1952 r.), art. 21 ust. 1 Konstytucji RP (art. 7 Konstytucji z 1952 r.) chroniącego prawo dziedziczenia oraz art. 18 i 64 Konstytucji RP (art. 79 ust. 1 Konstytucji z 1952 r.) udzielającego przez Rzeczpospolitą Polską ochrony i opieki rodzinie przez zastosowanie norm o podatku dochodowym zamiast norm o podatku od spadków i darowizn dla opodatkowania zachowku będącego instytucją służącą umacnianiu pozycji rodziny i chroniącą interesy małżonka oraz najbliższych krewnych spadkodawcy. Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

W uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego stwierdził, iż nie można podzielić poglądów NSA w kwestii dotyczącej opodatkowania zachowku. 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 skarżącego, 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. Zdaniem skarżącego w świetle norm tej księgi Kodeksu cywilnego określona osoba może nabyć prawa majątkowe wskutek powołania do spadku, ustanowienia na jej rzecz zapisu, wykonania przez

spadkobiercę lub zapisobiercę polecenia, a także przez otrzymanie zachowku. Niezależne 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. Skarżący powołał poglądy doktryny (J. Gwiazdomorski "Prawo spadkowe w zarysie" Warszawa 1967, s. 326), według których prawa uprawnionego do zachowku służą urzeczywistnieniu obowiązków moralnych jakie spadkodawca ma względem swoich najbliższych. Wyłączają możliwość uchylenia się spadkodawcy od jego obowiązku pozostawienia równowartości pewnej części spadku najbliższym członkom jego rodziny. Prawa uprawnionych do zachowku, jakkolwiek są prawami majątkowymi, mają silną przymieszkę rodzinnoprawną. Skarżący podkreślił, iż 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). Zdaniem skarżącego, 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 traktowani w sposób uprzywilejowany w stosunku do innych wierzycieli spadkobiercy, którzy nabywają prawa majątkowe "w drodze spadku" (np. w art. 1003 i 1005 KC). Skarżący uważa, że 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 także rolę alimentacyjną, co wyraża się w uzależnieniu wartości zachowku od zdolności do pracy i wieku osoby uprawnionej. Zdaniem skarżącego, instytucja zachowku służy realizacji konstytucyjnych praw do ochrony dziedziczenia oraz ochrony rodziny (art. 18 i 64 Konstytucji RP; art. 7 i 79 ust. 1 Konstytucji z 1952 r.). Realizacji i umocnieniu tych samych praw konstytucyjnych służą 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 łą-

czył nabywcę prawa z osobą, po której nabywa prawo. Do I grupy podatkowej ustawa zaliczyła małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów. Do I grupy podatkowej należą więc wszystkie osoby uprawnione do zachowku. W tej grupie opodatkowanie jest najkorzystniejsze, co świadczy zdaniem skarżącego, o realizowaniu ochrony osób należących do najbliższej rodziny spadkodawcy. 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 skarżącego za tezą, iż wiarygodność 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 uwagę, iż uprawniony całość lub część zachowku może uzyskać 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 sposób niewątpliwy, w świetle art. 6 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r., realizowałby 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. 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, zdaniem skarżącego rażąca. Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego uważa, iż realizacja stanowiska wyrażonego w zaskarżonym wyroku NSA prowadziłaby do skutków sprzecznych z zasadami wynikającymi z norm Kodeksu cywilnego, gdyby rozważyć sytuację osoby uprawnionej do zapisu i do zachowku. Zgodnie z kwestionowanym stanowiskiem NSA opodatkowanie nabycia praw przez zapisobiercę według ustawy o po-

datku od spadków i darowizn jest niewątpliwe. O ile zapisobierca należy do I grupy podatkowej, może skorzystać ze zwolnień i korzystnej skali podatkowej płacąc relatywnie niski podatek. Opodatkowanie uprawnionego do zachowku według zasad ustawy o podatku dochodowym z reguły jest mniej korzystne. Realna korzyść z zachowku po opłaceniu podatku w takiej sytuacji najczęściej będzie zdecydowanie mniejsza od korzyści uzyskanej przez zapisobiercę, choćby wartość zapisu i zachowku przed opodatkowaniem była taka sama. Unormowania Kodeksu cywilnego dotyczące zachowku pozwalają, zdaniem skarżącego, 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). Skarżący zwrócił uwagę, iż 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. Z powyższego wynika, zdaniem skarżącego, że w sytuacji, gdy uprawnieni do zachowku uzyskują go zgodnie z art. 991 § 2 KC w postaci uczynionej przez spadkodawcę darowizny, powołania do spadku lub zapisu, to zachowek podlega opodatkowaniu według zasad ustawy o podatku od spadków i darowizn, preferencyjnie traktującej osoby zaliczone do I grupy podatkowej. 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. Mogłoby to spowodować sytuację nierównego traktowania obywateli znajdujących się w porównywalnej sytuacji prawnej. Przekreślałoby również cel, któremu służyć ma instytucja zachowku pogłębiając rozluźnienie więzi rodzinnych, któremu właśnie zachowek miał zapobiegać. Mogłoby

sprzyjać próbom obchodzenia prawa podatkowego i podważałoby zaufanie obywateli do organów administracji. 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 zważył, co następuje:

Rację ma Naczelny Sąd Administracyjny stwierdzając, że należności pieniężne otrzymane jako spełnienie świadczenia z tytułu zachowku należałoby traktować jako przychód z "innych źródeł", o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, gdyby podlegały one opodatkowaniu według przepisów tej ustawy. Jednakże zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 przepisów tej ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn. Inaczej mówiąc, jeżeli zachówek otrzymany przez spadkobiercę w formie zapłaty kwoty pieniężnej podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków, to nie podlega opodatkowaniu podatkiem od dochodów osób fizycznych. Podstawową więc kwestią nie jest wykładnia przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ciężar problemu leży w wykładni przepisów ustawy o podatku od spadków. Jeżeli bowiem zachówek podlega opodatkowaniu według tej ustawy, to z pewnością nie jest opodatkowany podatkiem od dochodów osobistych.

Wykładni przepisów ustawy o podatku od spadków w ogóle nie zawiera zaskarżony wyrok (co jest jego niewątpliwym błędem). Jednakże również w rewizji nadzwyczajnej wykładnia tej ustawy jest niepełna, gdyż ograniczyła się praktycznie do analizy pojęcia nabycia prawa majątkowego "w drodze spadku". Tymczasem w tej ustawie są przepisy, które wyraźnie sugerują, że nie podlega jej nabycie praw majątkowych z tytułu zachowku w formie roszczeń pieniężnych uprawnionego wobec spadkobiercy. Nie budzi bowiem 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.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i

darowizn podlegają takiemu podatkowi między innymi nabycie praw majątkowych w drodze spadku lub darowizny. Sformułowanie "w drodze spadku" jest rzeczywiście niejasne. Jednakże zgodnie z art. 6 ust. 1 tej ustawy obowiązek podatkowy powstaje przy nabyciu w drodze dziedziczenia z chwilą przyjęcia spadku, przy nabyciu w drodze zapisu lub dalszego zapisu od daty ogłoszenia testamentu, a przy nabyciu z polecenia testamentowego z chwilą wykonania tego polecenia. Treść tego przepisu mogłaby sugerować, że pojęcie nabycia prawa majątkowego "w drodze spadku" oznacza nabycie prawa majątkowego w drodze dziedziczenia, zapisu lub wykonania polecenia testamentowego. Wniosek taki nie jest jednak jednoznaczny, gdyż sformułowania ustawowe nie są w tym zakresie wyraźne, a relacja między wskazanymi przepisami nie jest niewątpliwa. 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. Dlatego konieczna jest analiza w aspekcie wykładni stosowanej na gruncie prawa spadkowego. Należy także uwzględnić kontekst konstytucyjny, gdyż wykładnia wszystkich norm ustawowych powinna uwzględniać podstawowe zasady ustrojowe wynikające z konstytucji i prowadzić do ustalenia treści norm ustawowych zgodnie z nimi. Dlatego słusznie rewizja nadzwyczajna w analizie problemu sięgnęła do takiej pogłębionej wykładni przepisów.

W prawie spadkowym obowiązuje zasada możliwie pełnej realizacji woli spadkodawcy. W zakresie dotyczącym powołania spadkobierców jest ona realizowana w ramach swobody testowania. Swoboda ta nie jest jednak zupełna. Jest ona ograniczana przez ustawodawcę ze względu na potrzebę ochrony interesów najbliższych członków rodziny spadkodawcy, zwanych w doktrynie spadkobiercami koniecznymi. Wyważenie tych przeciwstawnych tendencji realizowane jest w różny sposób. W skrajnych rozwiązaniach przez system stałych części ustawowych przysługujących spadkobiercom koniecznym (rezerwa) i system nieograniczonej swobody

testowania (por. J. Kosik [w:] "System prawa cywilnego. Tom IV. Prawo spadkowe" Warszawa 1986 s. 534). W polskim prawie spadkowym ustawodawca wybrał metodę pośrednią. Nie wprowadził dla spadkobierców koniecznych stałej rezerwy, ale ograniczył swobodę testowania spadkodawcy przez wprowadzenie instytucji zachowku (przy możliwości wydziedziczenia z przyczyn wskazanych enumeratywnie w ustawie). Wynika z tego rozwiązania zasada, że instytucja zachowku z istoty jest ustawowym ograniczeniem swobody testowania. Tym samym wzgląd na realizację woli spadkodawcy nie może przemawiać przeciwko uznaniu, że otrzymanie zachowku nie jest nabyciem prawa "w drodze spadku", niezależnie od tego, iż spadkodawca pomijając spadkobiercę koniecznego w testamencie bynajmniej nie musi zmierzać do pozbawienia go korzyści majątkowych ze spadku (wiedząc, że nabędzie on zachówek). 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 [w:] "Kodeks cywilny. Komentarz" Warszawa 1972 s. 1908).

Zgodnie z art. 991 § 2 KC zachówek można otrzymać w formie darowizny, powołania do spadku (może to być powołanie z ustawy, ale także z testamentu) lub zapisu. 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 powołanemu 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). Gdyby tak nie było, to korzyść, którą otrzymał uprawniony z tytułu zachowku nie mogłaby być po raz drugi opodatkowana. 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).

Poza tymi argumentami należy podzielić poglądy przedstawione w rewizji nadzwyczajnej. Należy zgodzić się, że przedmiot opodatkowania podatkiem od spadków 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. Prawa uprawnionych do zachowku mają ewidentny charakter rodzinnoprawny. Krąg osób uprawnionych do zachowku jest wąski, ograniczony do zstępnych, małżonka i rodziców spadkodawcy. Spośród tych osób tylko takie mogą ubiegać się o zachowek, które byłyby powołane do spadku z ustawy (art. 991 § 1 KC). Uprawnieni do zachowku są traktowani w sposób uprzywilejowany w stosunku do innych wierzycieli spadkobiercy, którzy nabywają prawa majątkowe "w drodze spadku" (np. w 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 (np. art. 1002 KC). Instytucja zachowku spełnia zarówno funkcję umacniania rodziny, jak i rolę alimentacyjną. Słusznie w rewizji nadzwyczajnej podniesiono, że instytucja zachowku służy realizacji konstytucyjnych praw do ochrony dziedziczenia oraz ochrony rodziny (art. 18 i 64 Konstytucji RP; art. 7 i 79 ust. 1 Konstytucji z 1952 r.). W tym aspekcie należy też interpretować przepisy ustawy o podatku od spadków. 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. Zgodzić się należy z poglądem, że 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. Względy te przemawiają więc za tezą, iż wierzytelność osoby uprawnionej do zachowku jest prawem majątkowym nabytym "w drodze spadku" w rozumieniu art. 1 ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, mimo że osoby

uprawnione nie mogą domagać się określonej części majątku spadkowego w naturze. Słusznie Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego zwrócił uwagę, iż w sytuacji, gdy uprawniony do zachowku jego część uzyskalby w formie powołania do spadku, a część w formie zapłaty określonej sumy, odmiennosc zasad opodatkowania byłaby rażąca. Gdyby dotyczyło to różnych osób (spadkobierców koniecznych) oznaczałoby to złamanie zasady równości. Zgodzić należy się ze stanowiskiem, iż wykładnia przedstawiona w zaskarżonym wyroku prowadziłyby do skutków sprzecznych z zasadami wynikającymi z norm Kodeksu cywilnego w zakresie sytuacji osoby uprawnionej do zapisu i do zachowku. Opodatkowanie nabycia praw przez zapisobiercę według ustawy o podatku od spadków i darowizn byłoby bowiem znacznie korzystniejsze niż opodatkowanie uprawnionego do zachowku, który otrzymał go w formie zapłaty określonej sumy pieniężnej. 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 zachowek miał zapobiegać. Mogłoby sprzyjać próbom obchodzenia prawa podatkowego i podważałoby zaufanie obywateli do organów administracji. Podzielić należy pogląd wyrażony w rewizji nadzwyczajnej, że 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.

Biorąc powyższe pod uwagę, Sąd Najwyższy na podstawie art. 236 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzeń Prezydenta Rzeczypospolitej - Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189) w związku z art. 393¹³ KPC orzekł, jak w sentencji.

=====