

Wyrok z dnia 20 grudnia 2001 r.

III RN 154/00

Orzeczenie sądu niemieckiego stwierdzające nabycie prawa do spadku jest pismem w rozumieniu art. 6 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 228).

Przewodniczący SSN Kazimierz Jaśkowski (sprawozdawca), Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wasilewski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 13 grudnia 2001 r. sprawy ze skargi Janiny S. na decyzję Izby Skarbowej w O. z dnia 1 października 1998 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku od spadku, na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 11 stycznia 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

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

Minister Sprawiedliwości wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 11 stycznia 2000 r. [...]. Zaskarżonym wyrokiem zostały uchylone decyzje podatkowe organów obu instancji z tego względu, iż zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu. Naczelnny Sąd Administracyjny uznał, że w sprawie dotyczącej spadku otwartego w 1967 r., w której w 1973 r. sąd niemiecki stwierdził nabycie spadku przez skarżącą, stosuje się przepisy 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.). Odwołał się do art. 6 ust. 4 tej ustawy, który stanowi w zdaniu pierwszym, że jeżeli nabycie (spadku) nie zgłoszone do opodatkowania (jak w sprawie) stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. Naczelnny Sąd Administracyjny przyjął zatem – z powołaniem się na wyrok Sądu Naj-

wyższego z dnia 7 marca 1995 r., III ARN 3/95 (OSNAPiUS 1995 nr 16, poz. 198) – iż tym pismem jest orzeczenie sądu z 1973 r. Skoro obowiązek podatkowy powstał w 1973 r., to – zdaniem tego Sądu – zobowiązanie podatkowe przedawniło się z upływem 5 lat, licząc od końca tegoż roku, na podstawie art. 70 ust. 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

W rewizji nadzwyczajnej został postawiony zarzut rażącego naruszenia art. 6 ust. 4 ustawy z 1983 r. o podatku od spadków i darowizn oraz art. 22 ust. 1 i 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Zdaniem Ministra Sprawiedliwości obowiązek podatkowy powstał nie w dacie wydania orzeczenia sądu (1973 r.), lecz w 1997 r., kiedy to do skarżącej został wysłany list od adwokata z Niemiec potwierdzający nabycie prawa do spadku. Decyzja Urzędu Skarbowego w przedmiocie wymiaru podatku, wydana w 1998 r. nie dotyczyła zatem przedawnionego zobowiązania podatkowego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest nieuzasadniona. Zgodnie z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego... (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) rewizje nadzwyczajne od orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego rozpoznaje Sąd Najwyższy stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu kasacyjnym. Wynika stąd, że skoro w rewizji nadzwyczajnej nie postawiono zarzutu naruszenia prawa procesowego, czego skutkiem miałyby być błędne ustalenie stanu faktycznego, to Sąd Najwyższy jest związany ustaleniami przedstawionymi w zaskarżonym wyroku. Rozpoznaje on bowiem sprawę w granicach kasacji (art. 393¹¹ KPC).

Naczelnny Sąd Administracyjny ustalił, że skarżąca w 1973 r. powzięła wiadomość, iż orzeczeniem z tegoż roku sąd stwierdził nabycie przez nią prawa do spadku po osobie zmarłej w 1967 r. W tym czasie do opodatkowania praw majątkowych nabytych w następstwie spadkobrania miały zastosowanie dwie ustawy. Materialno-prawną podstawą opodatkowania był dekret z dnia 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (jednolity tekst: Dz.U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74), zaś kwestię przedawnienia wydania decyzji regulował dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (jednolity tekst: Dz.U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60 ze zm.). Powstanie obowiązku podatkowego regulował art. 6 dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. Stanowił on, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą nabycia prawa majątkowego (ust. 1), a

jeżeli stwierdzono pismem nabycie prawa majątkowego nie poddanego opodatkowaniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma (ust. 2). Obowiązek podatkowy obejmował skarżącą, mimo że nieruchomości będąca przedmiotem spadku była położona w Niemczech, jako że była obywatelką polską, a nadto mieszkała w Polsce (art. 4 pkt 5 tego dekretu). Bezsporne jest, że przed wydaniem w 1998 r. decyzji przez organ podatkowy pierwszej instancji prawo skarżącej do spadku nie było poddane opodatkowaniu. Z naruszeniem § 32 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 marca 1963 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów dekretu o postępowaniu podatkowym (Dz.U. Nr 12, poz. 67 ze zm.) skarżąca nie złożyła zeznania podatkowego. Przepis art. 141 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym stanowił – w zakresie mającym zastosowanie w sprawie – że w przypadku, gdy nabycie prawa majątkowego stwierdzono pismem, okres, w którym można wydać decyzję w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nabycia praw majątkowych, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym sporządzono pismo. Pięcioletni okres, w którym można wydać tę decyzję, stosuje się do podatników, którzy mimo obowiązku nie brali udziału w postępowaniu podatkowym (co odnosi się do skarżącej, gdyż nie złożyła ona zeznania podatkowego).

Oceniając zasadność naruszenia art. 6 ust. 4 ustawy z 28 lipca 1983 r., o podatku od spadków i darowizn należy rozważyć kwestię, czy ten przepis może mieć w sprawie zastosowanie. Trzeba bowiem mieć na względzie, że w okresie przed jego wejściem w życie obowiązywała – od dnia 1 stycznia 1976 r. – ustawa z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 228). Ustawa ta w art. 19 uchyliła dekret z 3 lutego 1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (w zakresie dotyczącym m.in. nabycia prawa do spadku), który miał nadal zastosowanie tylko do spraw wszczętych przed wejściem w życie ustawy. Według ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. obowiązek podatkowy powstaje przy nabyciu w drodze dziedziczenia – z chwilą otwarcia spadku (art. 6 ust. 1 pkt 1); jeżeli nabycie nie zgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma; jeżeli pismem takim jest orzeczenie sądu – obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia (art. 6 ust. 5). Jeżeli na podstawie tych trzech aktów – dekretu z dnia 3 lutego 1947 r., ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. (prawo materialne) i dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (obowiązującego do 1980 r.) prawo do wydania decyzji ustalającej podatek od nabycia prawa do spadku uległo przedawnieniu, to ustawa z 1983 r. o po-

datku od spadków i darowizn nie może już mieć w sprawie zastosowania. Oznaczałoby to bowiem działanie prawa z mocą wsteczną na niekorzyść obywatela, nie przewidziane w przepisach przejściowych tej ustawy (art. 20 i 21), a nadto niedopuszczalne z przyczyn konstytucyjnych.

Podstawowe znaczenie w tym zakresie ma ocena wpływu orzeczenia sądu niemieckiego z 1973 r. stwierdzającego nabycie przez skarżącą prawa do spadku w postaci części nieruchomości położonej w Niemczech (NRD) na powstanie obowiązku podatkowego. Zdaniem Sądu Najwyższego wyrok ten jest pismem w rozumieniu art. 6 ust. 2 dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. Ma on bowiem formę pisemną i stwierdza władczo nabycie praw do spadku. Dekret ten, podobnie jak późniejsze regulacje – nie ogranicza pojęcia „pisma” jako zdarzenia rodzącego obowiązek podatkowy – do dokumentów sporządzonych w kraju lub znanych organom podatkowym względnie spadkobiercom. Oznacza to, że zgodnie z art. 141 ust. 1 dekretu z dnia 16 maja 1946 r., od końca 1973 r. rozpoczął bieg pięcioletni okres przedawnienia do wydania decyzji ustalającej podatek od nabytego przez skarżącą prawa do spadku, wynikający z dekretu z dnia 3 lutego 1947 r. Jednakże przed upływem 5 lat - od dnia 1 stycznia 1976 r. – dekret ten częściowo utracił moc z uwagi na wejście w życie ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od spadków i darowizn. Nie miało to wpływu na bieg okresu przedawnienia, gdyż ta ustawa także przyjmuje, że obowiązek podatkowy w podatku od spadku powstaje – jeżeli nabycie prawa do spadku nie zostało zgłoszone do opodatkowania – z chwilą sporządzenia pisma. Skutkiem tego po dniu 31 grudnia 1978 r. nie można było wydać decyzji ustalającej obowiązek zapłaty podatku od tego spadku przez skarżącą. Nie zmienia tego stanu rzeczy pismo adwokata z Niemiec z 1997 r. Jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek wyroku sądu niemieckiego z 1973 r., w następstwie czego prawo organu podatkowego do wydania decyzji ustalającej podatek ustało w końcu 1978 r., to nie może ono powstać ponownie w następstwie potwierdzenia nabycia prawa do spadku innym pismem. Przeciwnie stanowisko przeczy istocie przedawnienia. Dlatego zbędne jest rozważanie, czy pismo tego adwokata jest pismem, o którym mowa w art. 6 ust. 5 ustawy z dnia 19 grudnia 1975 r. lub art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r.

Nadto przedmiotem zaskarżonej decyzji nie było prawo do spadku, lecz kwota pieniężna uzyskana w następstwie działu spadku.

Z tych względów na podstawie art. 393¹² KPC w związku z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego orzeczono jak w sentencji.

=====