



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa, 04-02-2022 r.

Marcin Wiącek

V.511.696.2021.EG

**Naczelnny Sąd Administracyjny**  
Wydział III Izby Finansowej  
*via ePUAP*

**Skarżący kasacyjnie:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej  
w Warszawie

ul. Felińskiego 2B

01-513 Warszawa

*zastępowany przez:*

radcę prawnego Krzysztofa Kubarskiego

ul. Felińskiego 2B

01-513 Warszawa

**Strona przeciwna:**

[REDACTED]

[REDACTED]

**Rzecznik Praw Obywatelskich**

REGON: 012093073

adres do doręczeń: /RPO/SkrytkaESP

**sygn. akt III FSK 4866/21**

**Pismo procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich**

Na podstawie art. 8 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm. – dalej: „ppsa”) w związku z art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2020 r. poz. 627, z późn. zm.) niniejszym **zgłaszam udział** w postępowaniu

toczącym się przed Naczelnym Sądem Administracyjnym (dalej: „NSA”) ze skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (dalej: „DIAS”) w Warszawie od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: „WSA”) w Warszawie z dnia 25 maja 2021 r. (sygn. akt III SA/Wa 85/21) uchylającego decyzję DIAS w Warszawie z dnia 16 listopada 2020 r. (nr 1401-IOM-4104.159.2020.ES) w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn w sprawie ze skargi [REDAKTOWANE] i jednocześnie **wnoszę o oddalenie skargi kasacyjnej wniesionej przez DIAS w Warszawie.**

Pragnę równocześnie poinformować, że wyrażam zgodę na udział w rozprawie przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie jej na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku (rozprawa zdalna).

## UZASADNIENIE

### 1. Stan faktyczny

W postanowieniu z dnia 29 października 2019 r. Sąd Rejonowy [REDAKTOWANE] I Wydział Cywilny (sygn. akt I Ns 629/18) stwierdził, że spadek po Pani [REDAKTOWANE]j nabyły na podstawie ustawy w częściach równych po 1/3 każde z jej dzieci: [REDAKTOWANE]. Ww. postanowienie stało się prawomocne z dniem 20 listopada 2019 r.

Następnie poprzez złożenie w dniu 22 czerwca 2020 r. zeznania SD-3 zostało wszczęte postępowanie podatkowe w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania w podatku od spadków i darowizn z tytułu dziedziczenia po zmarłej [REDAKTOWANE]. Natomiast w dniu 15 lipca 2020 r. wpłynęła korekta ww. zeznania podatkowego.

Po przeprowadzeniu postępowania, NUS [REDAKTOWANE] wydał decyzje z dnia 20 sierpnia 2021 r. (nr 1439-SPM.4104.219.2020 oraz nr 1439-SPM.4104.308.2020), na mocy których ustalił [REDAKTOWANE] wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn w wysokości [REDAKTOWANE] zł. W rozstrzygnięciach wskazano, że aby można było zastosować zwolnienie podatkowe, określone w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2018 r. poz. 644 – dalej: „uspid”), zgłoszenie o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych powinno być złożone do organu podatkowego najpóźniej do dnia 20 maja 2020 r., tj. po 6-miesiącach liczonych od daty uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, tj. od dnia 20 listopada 2019 r.

Następnie DIAS w Warszawie decyzjami z dnia 16 listopada 2020 r. (nr 1401-IOM-4104.159.2020, nr 1401-IOM-4104.156.2020) utrzymał w mocy decyzje organu pierwszej

instancji. W uzasadnieniu wskazano, że spadkobiercy nie dotrzykali warunku koniecznego do uzyskania zwolnienia dla tzw. osób najbliższych, z uwagi na to, że nie dopełniono wymaganego zgłoszenia w ustawowym 6-miesięcznym terminie.

Odnosząc się zaś do kwestii wprowadzenia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej stanu pandemii COVID-19, DIAS w Warszawie stwierdził, że stan ten został ogłoszony dopiero z dniem 20 marca 2020 r. Wprowadzenie stanu epidemii faktycznie spowodowało czasowe osobiste ograniczenie dostępu interesantów do urzędów skarbowych, sądów i innych instytucji państwowych, co było podyktowane ochroną zarówno pracowników, jak i petentów przed zagrożeniem wirusem COVID-19, jednakże sytuacja ta – zdaniem organu drugiej instancji – nie spowodowała całkowitego zaprzestania pracy przez te instytucje. DIAS w Warszawie uznał, że w okresie od daty uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku (tj. od dnia 20 listopada 2019 r.) do dnia wprowadzenia stanu epidemii (tj. do dnia 20 marca 2020 r.) wszystkie instytucje państwowe prowadziły swoją działalność w pełnym zakresie, zapewniając interesantom swobodny dostęp do swoich siedzib. Zatem podatnicy mieli przez ten okres pełną swobodę działania, mającego na celu uzyskanie postanowienia sądu, złożenie zgłoszenia i skuteczne zwolnienie się z podatku od spadków i darowizn. Z tych też względów, zdaniem DIAS w Warszawie, bez wpływu na podjęte rozstrzygnięcie, pozostaje podniesiona w odwołaniu przyczyna uchybienia terminowi do złożenia zgłoszenia o nabyciu spadku, tj. wprowadzenie stanu epidemii COVID-19.

Następnie ██████████ w imieniu własnym oraz w imieniu swojej siostry ██████████ wniósł skargę do WSA w Warszawie. Wyrokiem z dnia 25 maja 2021 r. (sygn. akt III SA/Wa 85/21) sąd pierwszej instancji po rozpoznaniu sprawy ze skargi ██████████ uchylił decyzję DIAS w Warszawie z dnia 16 listopada 2020 r. (nr 1401-IOM-4104.159.2020.ES). W uzasadnieniu wskazano, że należy przyjąć szerokie rozumienie pojęcia „*prawa administracyjnego*”, użytego w art. 15zwr ust. 1 pkt 2 i 5 ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 374, z późn. zm. – dalej: „ustawa covidowa”). W konsekwencji należy uznać, że ww. przepis ma zastosowanie do regulacji zawartych także w prawie podatkowym, w tym do art. 4a ust. 1 pkt 1 upsid. W ocenie sądu, przyjęcie stanowiska organów podatkowych w spornym zakresie stanowiłoby naruszenie podstawowych norm konstytucyjnych, w tym art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, z późn. zm. – dalej: „Konstytucja”).

Od ww. rozstrzygnięcia skargę kasacyjną wniósł DIAS w Warszawie, w której zarzucił naruszenie art. 15zwr ustawy covidowej poprzez jego błędną wykładnię prowadzącą

do uznania, że regulacja ta ma zastosowanie do przepisów materialnych prawa podatkowego, w sytuacji gdy prawidłowa wykładnia tego przepisu powinna prowadzić do wniosku, iż pod pojęciem przepisy „*prawa administracyjnego*” nie mieszczą się przepisy „*prawa podatkowego*”, stanowiące odrębną gałąź prawa. Dodatkowo, organ zarzucił naruszenie przepisów postępowania, które miały istotny wpływ na wynik sprawy, tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit a) i c) ppsa w związku z art. 120, 121 i 191 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 – dalej: „Ordynacja podatkowa”) w związku z art. 15zrz ustawy covidowej w związku z art. 4a ust. 1 pkt 1 upsid poprzez uznanie, że strona nie uchybiła terminowi na zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego, w sytuacji gdy termin ten został uchybiony.

W piśmie z dnia 20 grudnia 2021 r. została złożona odpowiedź na skargę kasacyjną organu.

## **2. Uzasadnienie prawne**

Rzecznik Praw Obywatelskich, dostrzegając w stanowisku organów podatkowych naruszenie prawa, skutkujące negatywnie w sferze praw i wolności obywatelskich, zarówno [REDAKTURA], a także mając na uwadze okoliczność, że problemy dotyczące nieprecyzyjnej legislacji podatkowej w dobie pandemii COVID-19 znajdują się w centrum zainteresowania Rzecznika w aspekcie generalnym, postanowił na podstawie art. 8 § 1 ppsa przystąpić do niniejszego postępowania. Zdaniem Rzecznika, wykładnia art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej prezentowana przez organy podatkowe jest wadliwa, z następujących powodów.

### **2.1 Retroaktywny charakter przepisu art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej**

Zgodnie z art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej, w okresie obowiązywania stanu **zagrożenia epidemicznego** albo **stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19**, bieg przewidzianych przepisami **prawa administracyjnego** terminów:

- 1) od zachowania których jest uzależnione udzielenie ochrony prawnej przed sądem lub organem,
- 2) do dokonania przez stronę czynności kształtujących jej prawa i obowiązki,**
- 3) przedawnienia,
- 4) których niezachowanie powoduje wygaśnięcie lub zmianę praw rzeczowych oraz roszczeń i wierzytelności, a także popadnięcie w opóźnienie,
- 5) zawitych, z niezachowaniem których ustawa wiąże ujemne skutki dla strony,**

- 6) do dokonania przez podmioty lub jednostki organizacyjne podlegające wpisowi do właściwego rejestru czynności, które powodują obowiązek zgłoszenia do tego rejestru, a także terminów na wykonanie przez te podmioty obowiązków wynikających z przepisów o ich ustroju

**- nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres.**

Przepis ten formalnie wszedł w życie z **dniem 31 marca 2020 r.** na mocy art. 1 pkt 14 ustawy z dnia 31 marca 2020 r. o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2020 r. poz. 568). Natomiast uchylony został na mocy art. 46 pkt 20 ustawy z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2 (Dz. U. z 2020 r. poz. 875 – dalej: „Ustawa zmieniająca”). Zgodnie z art. 68 ust. 2 Ustawy zmieniającej terminy, o których mowa w art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej, których bieg uległ zawieszeniu na podstawie art. 15zrz ust. 1 tej ustawy, będą dalej **po upływie 7 dni od dnia wejścia w życie Ustawy zmieniającej, co nastąpiło w dniu 16 maja 2020 r.**

Co istotne, w orzecznictwie wskazuje się, że intencją ustawodawcy było nadanie przepisowi **art. 15zrz ustawy covidowej charakteru retroaktywnego** – por. np. postanowienia NSA z dnia 18 grudnia 2020 r. (sygn. akt II FZ 540/20), z dnia 11 grudnia 2020 r. (sygn. akt II GZ 360/20), a także prawomocne wyroki: WSA w Łodzi z dnia 25 sierpnia 2020 r. (sygn. akt I SA/Łd 319/20), WSA we Wrocławiu z dnia 18 lutego 2021 r. (sygn. akt I SAB/Wr 507/20), WSA w Rzeszowie z dnia 16 lipca 2020 r. (sygn. akt I SA/Rz 372/20), WSA w Gdańsku z dnia 15 stycznia 2021 r. (sygn. akt III SA/Gd 725/20), WSA w Szczecinie z 5 listopada 2020 r. (sygn. akt I SA/Sz 576/20), a także nieprawomocny wyrok WSA w Poznaniu z dnia 29 stycznia 2021 r. (sygn. akt III SA/Po 800/20).

Z powyższego wynika więc, że pomimo tego, że **art. 15zrz ustawy covidowej wszedł w życie z dniem 31 marca 2020 r.**, to nierozpoczęcie biegu terminów, jak i zawieszenie terminów już rozpoczętych, **powinno obowiązywać również w okresie zagrożenia epidemicznego lub stanu epidemii.** W tym kontekście wskazuje się, że **stan zagrożenia epidemicznego** obowiązywał w Polsce **od dnia 14 marca 2020 r.** na mocy rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 13 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu zagrożenia epidemicznego (Dz. U. z 2020 r. poz. 433). Natomiast stan epidemii został wprowadzony **od dnia 20 marca 2020 r.** na podstawie rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii (Dz. U. z 2020 r. poz. 491). Tym samym, jeśli stan zagrożenia epidemicznego zaczął obowiązywać na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej **od dnia 14 marca 2020 r.,**

to należy przyjąć, że z tym dniem uległy zawieszeniu terminy, o których mowa w art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej.

Reasumując, okres zawieszenia biegu terminów, o których mowa w art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej, trwał od dnia 14 marca 2020 r. do dnia 23 maja 2020 r., tj. przez okres 70 dni.

## 2.2 Pojęcie „*prawa administracyjnego*” a pojęcie „*prawa podatkowego*”

W pierwszej kolejności podkreślić należy, że termin „*prawo administracyjne*” nie jest terminem definiowanym ustawowo. Dlatego też, treść tego przepisu nie powinna być odkodowywana wyłącznie w oparciu o przyporządkowywanie norm prawnych do danej gałęzi, dziedziny prawa. Przy wykładni pojęcia „*prawo administracyjne*” użytego w art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej należałoby sięgać **nie tylko do wykładni językowej, ale także do innych metod interpretacyjnych, tj. do wykładni celowościowej, funkcjonalnej, systemowej, a także prokonstytucyjnej.**

Nie może budzić wątpliwości, że **celem art. 15zrz ustawy covidowej była ochrona obywateli przed negatywnymi skutkami uchybienia terminom w czasie pandemii COVID-19** – por. pkt. 2.65 uzasadnienia do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw (druk nr 299). Tym samym, należy uznać, że zawieszenie biegu terminów na mocy ww. ustawy zostało wprowadzone **w celu zabezpieczenia interesów stron, a więc w celu zapewnienia im stosownej ochrony.** Skoro w dobie pandemii COVID-19 ochrona zdrowia obywateli jest priorytetem i w tym celu wprowadzane są różnego rodzaju ograniczenia i obostrzenia (także dla administracji skarbowej), to nie można pomijać tej okoliczności przy dokonywaniu wykładni przepisu art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej. **W konsekwencji, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, nie można zaakceptować wykładni art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej, która sankcjonuje dla obywateli negatywne skutki uchybienia terminów w czasie pandemii COVID-19.**

Do podobnych wniosków prowadzi także odwołanie się do **wykładni funkcjonalnej.** Polega ona na ustaleniu znaczenia interpretowanej normy prawnej przez uwzględnienie całego kontekstu funkcjonalnego. W tej interpretacji także należy kierować się celem, który przyświecał ogłoszeniu danej normy, koncentrując się na zbadaniu kontekstu, w jakim została ona wydana. Odnosząc powyższe do analizowanego art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej, jeszcze raz podkreślić należy, że przepisy te zostały wprowadzone z uwagi na potrzebę wdrożenia szczególnych rozwiązań, mających na celu zapobieganie, przeciwdziałanie i zwalczanie COVID-19. W kontekście pojawienia się pandemii

zostały przyjęte bezprecedensowe rozwiązania, zmierzające do tzw. zamknięcia życia społeczno-gospodarczego. Racjonalny ustawodawca, konstruując treść przepisów ustawy covidowej powinien więc mieć na uwadze konieczność dostosowania całokształtu regulacji do zmieniających się uwarunkowań, które w istotny sposób utrudniły realizację wymaganych czynności w określonych terminach. Nie ma wątpliwości, że wprowadzenie stanu epidemii spowodowało znaczne ograniczenie dostępu do urzędów, sądów oraz innych instytucji państwowych, w związku z koniecznością ochrony przed wirusem COVID-19. Z tych też względów, **Rzecznik Praw Obywatelskich nie zgadza się z interpretacją art. 15zrr ust. 1 ustawy covidowej prezentowaną przez organy podatkowe, z której wynika, że pomimo jasnego *ratio legis* ustawy covidowej, ustawodawca postanowił świadomie wyłączyć z okresu zawieszenia biegu terminów regulacje dotyczące prawa podatkowego.**

Jednocześnie podkreślić należy, że w każdej sytuacji, gdy nasuwa się podejrzenie, że wynik wykładni językowej może okazać się nieadekwatny, interpretator powinien go skonfrontować z wykładnią funkcjonalną i systemową – por. wyroki NSA z dnia 19 listopada 2009 r. (sygn. akt II FSK 976/08), z dnia 2 lutego 2010 r. (sygn. akt II FSK 1319/08) oraz z dnia 23 czerwca 2010 r. (sygn. akt II FSK 350/09). Wobec tego ustalając znaczenie językowe przepisu, należy brać pod uwagę także jego kontekst funkcjonalny i systemowy, a więc na przykład inne przepisy prawne, wolę prawodawcy oraz cel regulacji.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, zbieżny z wynikiem wykładni celowościowej i funkcjonalnej przepisu art. 15zrr ust. 1 ustawy COVID-19 jest wynik jego **wykładni systemowej**. Co istotne, przepisy ppsa w ramach spraw ogólnoadministracyjnych nie wyodrębniają spraw podatkowych. Zgodnie bowiem z art. 1 ppsa, prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi normuje **postępowanie sądowe w sprawach z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz w innych sprawach, do których jego przepisy stosuje się z mocy ustaw szczególnych** (sprawy sądownoadministracyjne).

Artykuł 1 ppsa zawiera definicję legalną sprawy sądownoadministracyjnej. Jest to więc każda sprawa z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz każda inna sprawa, do której stosuje się ppsa na podstawie odrębnych ustaw. W literaturze wskazuje się, że najważniejszym wnioskiem, jaki wynika z tej definicji, jest to, że konstytutywną cechą sprawy sądownoadministracyjnej jest **kontrola działalności administracji publicznej**. Ponadto, z unormowań o charakterze ustrojowym wypływa stwierdzenie, że kontrola ta dokonywana jest w ramach sprawowania wymiaru sprawiedliwości – por. J.P. Tarno, R. Batorowicz, *Pojęcie sprawy sądownoadministracyjnej [w:] Instytucje procesu administracyjnego i sądownoadministracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana*

*Profesorowi Ludwikowi Żukowskiemu*, red. J. Posłuszny, Z. Czarnik, R. Sawuła, Przemysł – Rzeszów 2009.

Tym samym, podkreślić należy, że na gruncie ppsa sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej. Nie budzi wątpliwości, że kontrola ta obejmuje także działania w obrębie prawa podatkowego, pomimo tego, że nie zawarto odrębnego wskazania w tym zakresie w art. 1 ppsa.

Niezależnie od powyższego, należy również wskazać na argumenty wynikające z **wykładni historycznej**. W doktrynie podkreśla się, że **prawo podatkowe ma rodowód administracyjny**. „(...) *Administracja podatkowa jest bowiem częścią administracji państwowej lub samorządowej. Podstawowe standardy procedury podatkowej wywodzą się z postępowania administracyjnego. Standardy postępowania administracyjnego zachowują pełną aktualność w zakresie ochrony praw podatnika w postępowaniu podatkowym (...)*” – por. H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010.

Ponadto, w literaturze zwraca się uwagę, że „*prawo administracyjne jest i powinno być zawsze jednością*” – por. J. Zimmermann, *Aksjomaty postępowania administracyjnego*, Warszawa 2017. Co istotne, ten **postulat jedności prawa administracyjnego nie stoi w opozycji wobec stałej modyfikowalności norm tej gałęzi prawa**. W tym kontekście wskazuje się na zjawisko „przenikania” i „pogranicza” pewnych gałęzi prawa z prawem administracyjnym, np. z prawem podatkowym. Pewne systemy norm prawa pozytywnego przenikające przez gałęzie i dyscypliny prawa stają się coraz częściej wyraźnie wyodrębnionymi dziedzinami prawa. Ich wyodrębnienie nie zawsze jest jednak definitywne i całkowite. „(...) *Tym samym – w określonej konwencji myślowej – są one nadal w „polu pogranicznym”, czyli w obszarze, który jest dobitnie sygnalizowany w polskiej nauce prawa administracyjnego (...)*” – J. Zimmermann (red.), *Integralność prawa administracyjnego. Perspektywa polska*, WKP 2019. Dalej w ww. pozycji autor wskazuje, że „(...) *w kontekście dziedzin wyrosłych z prawa administracyjnego, oderwanych od niego, ale i w pewnym zakresie powiązanych, dostrzec należy, że nie zostały usunięte wszystkie elementy korelacyjne zachodzące pomiędzy nimi. Postawić zarazem należy tezę, że mechanizm „przenikania” i „pogranicza” pomiędzy gałęziami (elementarnymi, autonomicznymi, kompleksowymi) subgałęziami, dyscyplinami prawa, dziedzinami prawa nie powinien sprzeniewierzać się postulatowi konwencyjnej jedności prawa administracyjnego i nie może rozbijać systemowej spójności tej gałęzi prawa (...)*”.

Wreszcie wskazać należy na **argumenty natury konstytucyjnej**, a konkretnie na art. 2 Konstytucji i wynikającą z niego **zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa**. Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie podkreślał, że zasada ta określana także jako **zasada lojalności państwa wobec obywatela**, wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką



dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny – por. wyrok z dnia 15 lutego 2005 r. (sygn. akt K 48/04).

Podobnie wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 25 kwietnia 2001 r. (sygn. akt K 13/01), w którym stwierdził, że „(...) zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, tj. takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewnią jednostce bezpieczeństwo, umożliwią nie tylko decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, ale także oczekiwanie, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki polega więc na możliwości przewidywania działań organów oraz prognozowaniu działań własnych. W ten sposób urzeczywistniana jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przyjmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki, jako autonomicznej, racjonalnej istoty (...). Wartości te, przy zmianie prawa, prawodawca narusza wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć (...)”.

**Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, przyjęcie w ślad za organami podatkowymi, że art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej nie znajduje zastosowania do zawieszenia biegu terminów prawa podatkowego naruszałoby ww. standardy konstytucyjne.** Obywatel nie może zostać całkowicie pozbawiony ochrony prawnej, w tak szczególnym czasie, jaki nastąpił w związku z pojawieniem się pandemii COVID-19 i to dodatkowo w okresie, w którym ustawodawca zdecydował o obowiązywania najsurowszych obostrzeń, tj. w czasie tzw. pełnego zamknięcia, które miało miejsce wiosną 2020 r.

Ponadto, z punktu widzenia konstytucyjnej zasady równości, wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji **nie sposób zaakceptować, by sporny art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej obejmował ochroną prawną tylko niektórych uczestników obrotu (tj. tych, wobec których mają zastosowanie terminy przewidziane przepisami prawa administracyjnego w ścisłym tego słowa znaczeniu), jednocześnie wyłączając taką ochronę w odniesieniu do podatników (tj. osób, wobec których mają zastosowanie terminy przewidziane przepisami podatkowego).** Dlatego też, odebranie podatnikowi prawa do zawieszenia biegu terminu prawa podatkowego, w tym przypadku 6-miesięcznego terminu decydującego o skorzystaniu ze zwolnienia podatkowego z art. 4a ust. 1 pkt 1 upsid, budzi zasadniczy sprzeciw Rzecznika Praw Obywatelskich.

Jednocześnie podkreślić należy, że korzystny dla obywateli pogląd na gruncie art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej prezentują też niektóre sądy administracyjne – por. np. prawomocne wyroki WSA: w Łodzi z dnia 10 lutego 2021 r. (sygn. akt I SA/Łd 574/20 i I SA/Łd 575/20), a także wyroki NSA: z dnia 19 października 2021 r. (sygn. akt III FSK 3975/21), z dnia 9 grudnia 2021 r. (sygn. akt III FSK 4485/21) oraz z dnia 10 grudnia 2021 r. (sygn. akt III FSK 4552/21). W orzeczeniach tych wyrażono pogląd, że art. 15zrz ust. 1 ustawy covidowej powinien mieć zastosowanie do regulacji zawartych w prawie administracyjnym w szerokim znaczeniu, a zatem także do prawa podatkowego, w tym do art. 4a ust. 1 pkt 1 upsid. Ponadto, w jednym z ww. wyroków NSA stwierdził, że wobec istnienia nie dających się usunąć w sposób jednoznaczny wątpliwości odnośnie do znaczenia występującego w art. 15zrz ust. 1 pkt 2 ustawy covidowej, tj. terminu przepisy „*prawa administracyjnego*”, należy zastosować zasadę ustanowioną w art. 2a Ordynacji podatkowej, czyli wątpliwość rozstrzygnąć na korzyść strony (zasada *in dubio pro tributario*).

### **2.3 Zwolnienie dla tzw. osób najbliższych w podatku od spadków i darowizn**

Zgodnie z art. 4a ust. 1 pkt 1 upsid, zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2-5, 7 i 8 oraz ust. 2, **a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku**, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4.

Ww. zwolnienie podmiotowe nazywane „*zerową grupą podatkową*” lub „*zwolnieniem dla tzw. osób najbliższych*” zostało wprowadzone do porządku prawnego z dniem 1 stycznia 2007 r. na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 222, poz. 1629). **Zasadniczym powodem wprowadzenia tego zwolnienia było zapewnienie szczególnej ochrony majątku najbliższej rodziny przez zniesienie obciążeń podatkowych dla nabywających nieodpłatnie majątek od osób najbliższych** – por. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, V kadencja, druk nr 736. W uzasadnieniu tym podkreślano, że „*(...) szczególne powiązania osobiste i rodzinne między krewnymi w linii prostej oraz małżonkami uzasadniają całkowite zwolnienie od podatku nabycia rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, ojczyma i macochę (...)*”. Także w piśmiennictwie podkreślano niezasadność opodatkowania członków najbliższej rodziny, którzy niejednokrotnie

przyczyniają się do powstania majątku transferowanego w drodze dziedziczenia lub darowizny – por. J. Szczygieł [w:] S. Bogucki, G. Liszewski, P. Smoleń, K. Winiarski, J. Szczygieł, *Podatek od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2021.

Podstawowym warunkiem uzyskania zwolnienia dla tzw. osób najbliższych jest dokonanie zgłoszenia nabycia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w określonym przepisami 6-miesięcznym terminie. W doktrynie podkreśla się, że **zgłoszenie nabycia przyjmowane jest za przykład notyfikacji organowi podatkowemu o skorzystaniu przez podatnika z omawianego zwolnienia podatkowego** – por. S. Babiaryz, *Zwolnienie podmiotowe z art. 4a oraz projekty zmian ustawy o podatku od spadków i darowizn*, PP 2008/10.

Generalnie początkiem biegu 6-miesięcznego terminu na dokonanie zgłoszenia nabycia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego jest dzień powstania obowiązku podatkowego. Przy nabyciu w drodze dziedziczenia zasadniczo termin ten rozpoczyna swój bieg od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Omawiany termin ma charakter materialnoprawny, a jego dochowanie stanowi warunek skutecznego skorzystania ze zwolnienia podatkowego.

Odnosząc powyższe do analizowanej sprawy należy wskazać, że obowiązek podatkowy powstał z dniem uprawomocnienia się postanowienia Sądu Rejonowego [REDAKTURA] o stwierdzeniu nabycia spadku po Pani [REDAKTURA] [REDAKTURA] z dniem 20 listopada 2019 r. Tym samym, 6-miesięczny termin na zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego mijał w dniu 20 maja 2020 r.

Z racji jednak tego, że 6-miesięczny termin z art. 4a ust. 1 pkt 1 upsid, należy zaliczyć do terminu do dokonania przez stronę czynności kształtujących jej prawa i obowiązki (art.15zrr ust. 1 pkt 2 ustawy covidowej), ewentualnie do terminu zawitego, z niezachowaniem którego ustawa wiąże ujemne skutki dla strony (art.15zrr ust. 1 pkt 5 ustawy covidowej), to należy przyjąć, że uległ on zawieszeniu na okres od dnia 14 marca 2020 r. do dnia 23 maja 2020 r. (a więc na 70 dni). Zatem, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych dokonane w okolicznościach niniejszej sprawy w dniu 22 czerwca 2020 r. pozostawało nadal w terminie uprawniającym do skorzystania ze zwolnienia dla tzw. osób najbliższych.

Natomiast w kwestii zgłoszenia nabycia spadku na formularzu SD-3, Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie wskazać, że w orzecznictwie podkreśla się, iż **norma zawarta w art. 4a upsid ma głównie cel społeczny. Cel ten został określony jako „zapewnienie ochrony interesów majątkowych członków najbliższej rodziny”**. Natomiast samo

wprowadzenie warunków zgłoszenia miało jedynie na celu „zapewnienie szczelności systemu podatkowego” oraz „uzyskanie pewności prawnopodatkowej odnośnie nabytego majątku – por. uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, V kadencja, druk nr 736. W praktyce chodzi więc o to, **żeby organ podatkowy został po prostu poinformowany przez podatnika o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych** – por. P. Borszowski, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, WKP 2018.

Co istotne, w judykaturze uznaje się **ustanowiony wymóg zgłoszenia nabycia na określonym formularzu jedynie za wymóg natury technicznej, mający na celu ułatwienie organom i podatnikom dokonania stosownego zgłoszenia zapewniającego uzyskanie niezbędnych informacji potrzebnych do uzyskania zwolnienia**. Sądy podkreślają, że ustawa nie przewiduje żadnych skutków dotyczących wadliwości wypełnienia formularza, ani procedur zmierzających do usunięcia tych wad. Formularz stanowi jedynie jeden z dowodów na spełnienie warunków do zwolnienia od podatku. Dlatego też, **dokonanie zgłoszenia w innej formie niż na formularzu SD-Z2, nie może przesądzać o niedotrzymaniu warunków do uzyskania zwolnienia na podstawie art. 4a upsid, wówczas gdy zostają spełnione określone w tym przepisie ustawowe warunki uzyskania zwolnienia** – por. np. prawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2016 r. (sygn. akt VIII SA/Wa 869/15), a także nieprawomocne wyroki WSA: w Lublinie z dnia 11 czerwca 2021 r. (sygn. akt I SA/Lu 161/21 oraz I SA/Lu 162/21).

### 3. Uwagi dodatkowe

Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie zwrócić uwagę na dodatkową, istotną w jego ocenie okoliczność.

W skardze z dnia 15 grudnia 2020 r. Pan ██████████ wprost wskazał, że dotyczy ona decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie nr 1401-IOM-4104.159.2020, a więc wydanej w jego indywidualnej sprawie (k. 4 akt sądowych, str. 1 skargi). Przy czym, w dalszej części skargi (k. 4 sądowych, str. 2 skargi) nadmienił, że występuje również w imieniu swojej siostry ██████████ na mocy upoważnienia notarialnego i „*odwołuje się od decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie*”. Stwierdził również, że „(...) *Nie jestem ani ja ani moja siostra ██████████ winien kwoty zobowiązania podatkowego w kwocie ██████████ z tytułu nabycia praw do spadku po zmarłej matce w dniu 20 września 2018 r. ██████████ (...)*”.

Ponadto, w ww. pełnomocnictwie (k.30 akt sądowych), Pani ██████████ upoważniała swojego brata ██████████ do występowania przed sądami w sprawie podatku od spadków i darowizn po zmarłej ██████████ ustalonego na mocy decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie nr 1401-IOM-4104.156.2020. Dodatkowo

Pani ██████████ oświadczyła, że udziela swojemu bratu ██████████ pełnomocnictwa do reprezentowania jej osoby przed WSA w Warszawie w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 85/21 (k. 42 akt sądowych).

Tymczasem WSA w Warszawie w wyroku z dnia 25 maja 2021 r. (sygn. akt III SA/Wa 85/21) stwierdził, że po rozpoznaniu skargi ██████████ późniejsze postanowienie o sprostowaniu z dnia 7 lipca 2021 r. na prawidłowe nazwisko ██████████ – k. 87 akt sądowych) oraz Pani ██████████ na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Warszawie z dnia 16 listopada 2020 r. (nr 1401-IOM-4104.159.2020.ES) w przedmiocie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od spadków o darowizn, uchyla zaskarżoną decyzję. **Ww. wyrok sądu pierwszej instancji nie odnosi się więc w swojej sentencji do rozstrzygnięcia organu podatkowego wydanego w sprawie Pani ██████████**

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak w *petitum*.

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-podpisano elektronicznie/