



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Warszawa, 11-02-2022 r.

Marcin Wiącek

V.511.391.2022.EG

**Pan**  
**Mateusz Morawiecki**  
**Prezes Rady Ministrów**  
**Minister Finansów**  
*via ePUAP*

*Wielce Szanowny Panie Premierze,*

analiza skarg napływających w ostatnim czasie do mojego Biura wskazuje na liczne **problemy obywateli związane z procedurą uzyskania zwolnienia w podatku od spadków i darowizn dla tzw. osób najbliższych**, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2021 r. poz. 1043, z późn. zm. – dalej: „*upsid*”)<sup>1</sup>.

W tym kontekście po pierwsze pragnę zwrócić uwagę, że kryzys wywołany pandemią COVID-19 spowodował znaczący wzrost ogólnej liczby zgonów, począwszy od 2020 r.<sup>2</sup>. Wśród krajów OECD Polska zajmuje drugie miejsce względem liczby nadmiarowych zgonów w przeliczeniu na milion mieszkańców<sup>3</sup>. Z powyższego wynika więc, że w ostatnim czasie niestety coraz więcej osób doświadczyło straty członka najbliższej rodziny. Jak wiadomo, śmierć człowieka wywołuje różnorodne skutki, które znajdują odzwierciedlenie w sferze emocjonalnej, społecznej, prawnej, ale także i podatkowej. W konsekwencji osoby, które zmagają się z tym wyjątkowo trudnym do zaakceptowania zdarzeniem, muszą dodatkowo podołać skomplikowanemu porządkowaniu spraw majątkowych zmarłego.

Ze skarg obywatelskich, które wpływają do mojego Biura jednoznacznie wynika, że w wielu przypadkach spadkobiercy czują się bezradni i zagubieni, gdyż nie potrafią odnaleźć się w gąszczu niezrozumiałych dla nich regulacji prawnych. Często nie mają świadomości, że nabycie przez nich spadku powoduje określone skutki podatkowe, z których

---

<sup>1</sup> 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: 1) 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.*

<sup>2</sup> Por. dane Głównego Urzędu Statystycznego: <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ludnosc/ludnosc/zgony-wedlug-miesiecy,38,2.html>.

<sup>3</sup> <https://www.oecd.org/health/health-at-a-glance/>.

mogą być zwolnieni, tylko pod pewnymi warunkami (konieczność zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego). W praktyce najczęściej sporów obywateli z organami podatkowymi koncentruje się wokół sposobu obliczenia wspomnianego 6-miesięcznego terminu, a także wokół okoliczności zgłoszenia ww. nabycia w innej formie, niż na formularzu SD-Z2.

Tytułem przykładu, pragnę odwołać się do **spraw obywateli, w przypadku których termin na złożenie formularza warunkującego możliwość skorzystania ze zwolnienia podatkowego z art. 4a upsił upływał w okresie obowiązywania najsurowszych obostrzeń, tj. tzw. pełnego zamknięcia (lockdownu), które miało miejsce wiosną 2020 r.** Obywatele wskazywali, że z uwagi na istniejące wówczas ograniczenia w przemieszczaniu się, nie było możliwości złożenia osobistego, bądź za pośrednictwem Poczty Polskiej zgłoszenia wymaganego dla zwolnienia w podatku od spadków i darowizn. Powołując się na art. 15zzr 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<sup>4</sup>), obywatele domagali się wydłużenia terminu do złożenia wymaganego zgłoszenia.

Przepis art. 15zzr ust. 1 ustawy covidowej regulował wstrzymanie rozpoczęcia i zawieszenie biegu terminów określonych przepisami prawa administracyjnego. Wszedł w życie z dniem 31 marca 2020 r.<sup>5</sup> i obowiązywał do dnia 23 maja 2020 r.<sup>6</sup> Problematyczne okazało się następujące sformułowanie użyte w art. 15zzr ustawy covidowej „*bieg przewidzianych przepisami prawa administracyjnego terminów*”. Wobec odwołania się przez ustawodawcę do przepisów prawa administracyjnego, nie było jasne, czy przepis ten może być stosowany do terminów określonych w prawie podatkowym.

Niestety, ale Ministerstwo Finansów w oficjalnym stanowisku stwierdziło, że art. 15zzr ustawy covidowej nie dotyczy terminów określonych w przepisach prawa

---

<sup>4</sup> Art. 15zzr 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.*

<sup>5</sup> 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)

<sup>6</sup> 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).

podatkowego<sup>7</sup>. W przedstawionej argumentacji powołano się na to, że prawo podatkowe należy uznać za odrębną, autonomiczną gałąź prawa publicznego wywodzącą się z prawa administracyjnego oraz finansów publicznych.

W konsekwencji, organy podatkowe na tej podstawie zaczęły nie uwzględniać okoliczności zawieszenia biegu terminów określonych w przepisach prawa podatkowego w sprawach dotyczących złożenia formularza uprawniającego do skorzystania ze zwolnienia w podatku od spadków i darowizn dla osób najbliższych. Aktualnie tego rodzaju sprawy trafiają na wokandę sądów administracyjnych. Jak dotąd, pogląd prezentowany przez *fiskusa* nie zyskuje aprobaty w judykaturze<sup>8</sup>. Mimo tego, organy składają skargi kasacyjne, od korzystnych dla obywateli wyroków sądu pierwszej instancji.

**Stanowisko organów skutkujące odebraniem podatnikowi prawa do zawieszenia biegu terminów prawa podatkowego, w tym przypadku 6-miesięcznego terminu decydującego o skorzystaniu ze zwolnienia podatkowego dla tzw. osób najbliższych, budzi mój zasadniczy sprzeciw.** W związku z powyższym, uznałem za zasadne podjęcie interwencji procesowej w jednej ze spraw indywidualnych, jaka wpłynęła do mojego Biura. Oprócz tego, chciałbym w niniejszym wystąpieniu zwrócić uwagę Pana Premiera na ten istotny dla obywateli problem o charakterze generalnym, który w mojej ocenie aktualnie wymaga reasumpcji dotychczasowego stanowiska resortu finansów.

Innym przykładem na wyjątkowo „profiskalne” podejście organów podatkowych do procedury uzyskania zwolnienia w podatku od spadków i darowizn dla tzw. osób najbliższych, jest **sprawa osoby ubezwłasnowolnionej całkowicie, przebywającej na co dzień w domu opieki społecznej, która finalnie została obciążona koniecznością zapłaty podatku.** Organy bowiem uznały, że 6-miesięczny termin na zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych tytułem dziedziczenia powinien być w tym przypadku liczony od daty uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, a nie od daty formalnego ustanowienia opiekuna prawnego dla osoby ubezwłasnowolnionej. Nie wzięto więc pod uwagę kluczowej okoliczności, a mianowicie tego, że obywatelka z przyczyn od siebie niezależnych (upośledzenie umysłowe) nie mogła dowiedzieć się o nabyciu spadku do czasu formalnego ustanowienia dla niej opiekuna prawnego. W ww. sprawie również zdecydowałem o konieczności złożenia skargi do sądu administracyjnego.

Ponadto w wielu sprawach, z jakimi obywatele zwracają się do mojego Biura przewija się **problem kwestionowania przez organy podatkowe okoliczności dokonania przez**

---

<sup>7</sup> Pismo z dnia 1 maja 2020 r. (nr SP5.055.2.2020).

<sup>8</sup> Por. por. np. prawomocne wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego: w Łodzi z dnia 10 lutego 2021 r. (sygn. akt I SA/Łd 574/20 i I SA/Łd 575/20), a także wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: 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).

**podatników zgłoszenia nabycia praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w innej formie, niż na formularzu SD-Z2.** W mojej ocenie ustanowiony wymóg zgłoszenia nabycia na określonym formularzu należy uznać jedynie za wymóg natury technicznej, mający na celu ułatwienie organom i podatnikom dokonania stosownego zgłoszenia zapewniającego uzyskanie niezbędnych informacji potrzebnych do zwolnienia. Formularz stanowi 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 niespełnieniu warunków do uzyskania zwolnienia na podstawie art. 4a upsid.

Reasumując, **z perspektywy organu stojącego na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatelskich nie do zaakceptowania jest stanowisko organów podatkowych zmierzające w dużej mierze do kwestionowania prawa obywateli do skorzystania ze zwolnienia dla osób najbliższych w podatku od spadków i darowizn.** Przypomnieć należy, że zasadniczym powodem wprowadzenia tego zwolnienia było zapewnienie szczególnej ochrony majątku najbliższej rodziny przez zniesienie obciążeń podatkowych dla nabywających nieodpłatnie majątek od osób najbliższych<sup>9</sup>. Norma zawarta w art. 4a upsid ma więc głównie cel społeczny. Chociażby z tego już względu, nie powinno się w procesie wykładni analizowanych przepisów poszukiwać rozwiązań, które w efekcie okazują się niekorzystne dla obywateli.

Mając na uwadze powyższe, stosownie do treści art. 16 ust. 1 oraz art. 16 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2020 poz. 627, z późn. zm.), zwracam się do Pana Premiera z uprzejmą prośbą o precyzyjne ustosunkowanie się do każdej z zasygnalizowanych przeze mnie kwestii problemowych, a w szczególności **proszę o przedstawienie stanowiska co do zasadności rezygnacji przez ustawodawcę z wymogów formalnych (konieczność dokonania zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w 6-miesięcznym terminie) warunkujących prawo do uzyskania zwolnienia podatkowego po odziedziczeniu majątku przez osoby najbliższe.**

*Łączę wyrazy szacunku*

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

*/-podpisano elektronicznie/*

---

<sup>9</sup> 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.