

WYROK
z dnia 4 czerwca 2013 r.
Sygn. akt P 43/11

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Tuleja – przewodniczący
Leon Kieres – I sprawozdawca
Małgorzata Pyziak-Szafnicka
Stanisław Rymar – II sprawozdawca
Andrzej Wróbel,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem sądu przedstawiającego pytanie prawne oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniach 6 grudnia 2012 r. i 4 czerwca 2013 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie:

czy art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w części, w jakiej uzależniał prawo do zwolnienia od podatku w przypadku nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia od dokonania zgłoszenia tegoż nabycia w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, jest zgodny z wyrażonymi w art. 2 Konstytucji zasadą poprawnej legislacji oraz zasadą zaufania do państwa prawa i jego organów,

o r z e k a:

Art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 oraz z 2011 r. Nr 75, poz. 398, Nr 85, poz. 458, Nr 149, poz. 887 i Nr 171, poz. 1016), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zakresie, w jakim przewiduje miesięczny termin złożenia zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nabycia w drodze dziedziczenia własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jest niezgodny z wywiedzioną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na zbędność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 12 maja 2011 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, ze zm.; dalej: ustawa), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w części, w jakiej uzależniał prawo do zwolnienia od podatku w przypadku nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia od dokonania zgłoszenia tegoż nabycia w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, jest zgodny z wyrażonymi w art. 2 Konstytucji zasadą prawidłowej legislacji oraz zasadą zaufania do państwa prawa i jego organów.

Pytanie zostało skierowane do Trybunału w związku z następującym stanem faktycznym i prawnym:

Postanowieniem Sądu Rejonowego dla Krakowa-Podgórze w Krakowie, Wydziału I Cywilnego z 12 lutego 2008 r. (sygn. akt I Ns 1284/07/P) spadkobierczyni ¼ spadku otrzymała stwierdzenie nabycia spadku. Postanowienie to uprawomocniło się 5 marca 2008 r. i zostało jej doręczone 4 kwietnia 2008 r. W dniu 21 kwietnia 2008 r. spadkobierczyni złożyła w Urzędzie Skarbowym Kraków-Podgórze zgłoszenie o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych. Z uwagi na to, że zgłoszenie zostało złożone z uchybieniem miesięcznego terminu określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Podgórze pismem z 27 czerwca 2008 r. wezwał spadkobierczynię do złożenia zeznania podatkowego. Zeznanie to zostało złożone 28 listopada 2008 r. Decyzją z 13 stycznia 2009 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Podgórze ustalił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn. W wyniku uchylecia tej decyzji przez Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie, Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Podgórze wydał 9 września 2010 r. decyzję nr PO/4300-626/10, ustalając spadkobierczyni podatek z tytułu nabycia spadku w kwocie 2257 zł. Zaskarżenie tej decyzji do Dyrektora Izby Skarbowej zakończyło się wydaniem decyzji z 7 grudnia 2010 r., utrzymującej w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Na powyższe rozstrzygnięcie spadkobierczyni wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie.

Pytający sąd najpierw wyjaśnił kwestie formalne związane z dopuszczalnością merytorycznego zbadania zaskarżonego w pytaniu prawnym przepisu.

Uzasadniając spełnienie przesłanki funkcjonalnej pytania prawnego, sąd wskazał, że stwierdzenie niezgodności z Konstytucją art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy upoważni sąd do dokonania wykładni zasad zwolnienia podatkowego w związku z nabyciem spadku z pominięciem zaskarżonej części przepisu. Istnieje zatem bezpośredni związek między zbadaniem zaskarżonego przepisu przez Trybunał Konstytucyjny a rozstrzygnięciem sporu, zawisłego przed pytającym sądem.

Pytający sąd wskazał również, że brzmienie art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w zaskarżonej części, zostało zmienione. Przepis został znowelizowany ustawą z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 203, poz. 1267; dalej: ustawa zmieniająca z 2008 r.). Od 1 stycznia 2009 r. miesięczny termin złożenia zgłoszenia został wydłużony do sześciu miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Zgodnie natomiast z art. 2 ustawy zmieniającej z 2008 r., sześciomiesięczny termin nie ma zastosowania do zdarzeń

podatkowych zaistniałych przed 1 stycznia 2009 r. Wynika stąd, że art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., utracił moc obowiązującą. Jednakże, jak wskazuje pytający sąd, zmiana brzmienia art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w zaskarżonej części, nie stanowi wystarczającej przesłanki uznania, że przepis ten utracił moc obowiązującą. W świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, przepis obowiązuje dalej, jeżeli wywołuje skutki prawne. Zaskarżony przepis był podstawą decyzji wymiarowej ustalającej powstanie zobowiązania podatkowego, będącej przedmiotem sprawy toczącej przed pytającym sądem.

W ocenie pytającego sądu, art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zaskarżonej części, narusza zasadę przyzwoitej legislacji i zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikające z art. 2 Konstytucji. Pytający sąd powziął wątpliwości, czy ustawodawca, konstruując warunki zwolnienia w podatku od spadków i darowizn, zapewnił realną możliwość skorzystania z tego zwolnienia. Zarzuty sądu dotyczą sposobu uregulowania początku biegu terminu złożenia zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych i długości terminu złożenia tego zgłoszenia.

Przyjęcie przez ustawodawcę w zaskarżonej regulacji dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku jako początku biegu terminu złożenia zgłoszenia jest, zdaniem sądu, tylko pozornie precyzyjne. W rzeczywistości jednak dla przeciętnego, niemającego wykształcenia prawniczego obywatela, właściwe obliczenie daty uprawomocnienia się postanowienia o nabyciu spadku jest bardzo utrudnione. Jak wskazuje pytający sąd, termin ten nie został określony przez wyraźne wskazanie liczby dni, które muszą upłynąć od daty wydania orzeczenia do daty jego uprawomocnienia się, lecz wymaga ustalenia na podstawie kilku przepisów ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296, ze zm.; dalej: k.p.c.). Jest on w istocie sumą terminów złożenia wniosku o uzasadnienie (7 dni) oraz wniesienia apelacji (14 dni).

Trudność ta, zdaniem sądu, potęgowana jest stosowanymi przez sądy powszechne pieczęciami o prawomocności, które wskazują nie dzień uprawomocnienia się postanowienia, lecz wyłącznie dzień, w którym stwierdzono, że postanowienie stało się prawomocne. Podatnicy błędnie przyjmowali, że bieg terminu zgłoszenia nabycia własności rzeczy i praw w drodze spadku zaczyna biec od dnia stwierdzenia przez sędziego referenta, że wydane w sprawie postanowienie o nabyciu spadku stało się prawomocne. Z powodu mylnego utożsamienia wskazanych wyżej dat, a także z powodu konieczności oczekiwania na otrzymanie odpisu postanowienia o nabyciu spadku – podatnicy uchybiali jednomiesięcznemu terminowi dokonania zgłoszenia.

W związku z powyższym, zdaniem pytającego sądu, sposób określenia początku biegu terminu złożenia zgłoszenia, o którym mowa, narusza zasadę prawidłowej legislacji, wynikającą z art. 2 Konstytucji.

Kwestionując długość terminu złożenia zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych, określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, pytający sąd podniósł, że do złożenia zgłoszenia niezbędne jest, jak wskazuje sąd, doręczenie spadkobiercom odpisu postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku z klauzulą prawomocności. To znaczy, że w dniu uprawomocnienia się postanowienia spadkobiercy nie dysponują jego odpisem. Sąd wskazuje także, że zdarzały się sytuacje, w których spadkobiercy otrzymywali postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku już po upływie miesięcznego terminu, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy. Termin ten, jako termin prawa materialnego, nie podlega przywróceniu. W związku z tym, nawet niezawinione przez spadkobiercę uchybienie miesięcznemu terminowi złożenia zgłoszenia uniemożliwia mu skorzystanie ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn. W ocenie sądu, termin ten jest zbyt krótki

również ze względu na to, że wskazanie przez spadkobiercę danych, wymaganych w zgłoszeniu o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych, wymaga czasochłonnych i skomplikowanych czynności, związanych zwłaszcza z ustaleniem wartości składników spadku.

Dlatego też, w ocenie sądu, art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy w zaskarżonej części narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 7 listopada 2011 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629, dalej: ustawa zmieniająca z 2006 r.), w zakresie, w jakim uzależnia zwolnienie od podatku od spadków i darowizn od zgłoszenia naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia w terminie miesiąca od uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

Choć, jak wskazuje Marszałek Sejmu, dopuszczalność merytorycznego zbadania zaskarżonego przepisu *prima facie* wydaje się bezsporna, to jednak zarzuty podniesione w pytaniu prawnym sądu nasuwają pewne wątpliwości. W ocenie Marszałka Sejmu, przywołana argumentacja odnosi się w znacznej mierze do art. 2 ustawy zmieniającej z 2008 r., który wyłącza stosowanie 6 miesięcznego terminu dokonania zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw w odniesieniu do zdarzeń i stanów sprzed nowelizacji.

Marszałek Sejmu, omawiając obszernie cel i funkcje zaskarżonej regulacji, nie podzielił zarzutów podniesionych w pytaniu prawnym sądu. Zwrócił uwagę, że argumenty sądu dotyczące nieprecyzyjnego określenia momentu, od którego zaczyna się bieg terminu złożenia zgłoszenia odnoszą się przede wszystkim do praktycznych skutków obowiązywania zaskarżonej regulacji i trudności, jakie sprawia podatnikom określenie momentu uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku. W ocenie Marszałka Sejmu, problemy te są w istocie konsekwencją nieznanomości prawa i nie podważają domniemania zgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją.

Odnosnie do zarzutu zbyt krótkiego terminu złożenia zgłoszenia, Marszałek Sejmu podniósł, że nabycie masy spadkowej przez osoby powołane do tego z mocy ustawy lub na podstawie testamentu następuje już z chwilą śmierci spadkodawcy. Spadkobiercy, z reguły, wiedzą o składnikach spadku już w chwili otwarcia spadku; ewentualnie mogą ją poznać w terminie kolejnych 6 miesięcy, zakreślonym dla złożenia oświadczenia o przyjęciu spadku (art. 1015 k.c.), bądź w toku postępowania o stwierdzenie nabycia spadku. Wiedza ta jest niezbędna do świadomego przyjęcia lub odrzucenia spadku. Założenie, że spadkobierca ustala składniki masy spadkowej dopiero po uprawomocnieniu się postanowienia o nabyciu spadku, wyłącznie celem zgłoszenia ich nabycia naczelnikowi urzędu skarbowego, Marszałek Sejmu uznał za kontrfaktyczne.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 29 grudnia 2011 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z 2006 r. w zakresie, w jakim, w przypadku nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, uzależnia zwolnienie od podatku od zgłoszenia tegoż nabycia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, jest zgodny z zasadą prawidłowej legislacji oraz zasadą zaufania obywatela do państwa i tworzonego przez nie prawa, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji.

Odnosząc się do kwestii formalnych, Prokurator Generalny wskazał, że pytanie prawne spełnia niezbędne przesłanki jego rozpoznania przez Trybunał. Mimo zmiany brzmienia przepisu w części zaskarżonej w pytaniu prawnym, a więc formalnej utraty mocy obowiązującej, art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy może stanowić, zdaniem Prokuratora Generalnego, podstawę podejmowania indywidualnych aktów stosowania prawa. Dlatego też zachował on moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale. Spełniona została również przesłanka funkcjonalna między orzeczeniem Trybunału o zgodności zaskarżonego przepisu a rozstrzygnięciem sprawy, w związku z którą zostało zadane pytanie prawne.

Odnosząc się do zarzutów merytorycznych, Prokurator Generalny podkreślił, że w dziedzinie prawa daninowego organy władzy ustawodawczej mają szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, realizujących założone cele polityczne i gospodarcze w sferze kształtowania dochodów i wydatków państwa. A Trybunał Konstytucyjny nie jest uprawniony do formułowania ocen celowości poszczególnych rozwiązań podatkowych przyjętych przez ustawodawcę, w szczególności w sferze kształtowania ulg i zwolnień podatkowych, bo w świetle art. 217 i art. 84 Konstytucji, swoboda regulacyjna ustawodawcy w tym zakresie jest wyraźniejsza.

W ocenie Prokuratora Generalnego, zarzut naruszenia przez kwestionowaną regulację konstytucyjnych zasad prawidłowej legislacji oraz zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, polegający na nieprecyzyjnym sposobie określenia początku biegu terminu zgłoszenia nabycia rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia oraz przyjęciu zbyt krótkiego okresu dokonania tego zgłoszenia – nie jest zasadny.

Początek biegu terminu dokonania zgłoszenia organowi podatkowemu został, w ocenie Prokuratora Generalnego, określony w sposób precyzyjny i jednoznaczny. Analizując odpowiednie przepisy kodeksu postępowania cywilnego, na podstawie których następuje określenie dnia uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, Prokurator Generalny wskazał, że ustalenie tego momentu nie wykracza poza faktyczne możliwości uczestników postępowania. Nieznajomość prawa nie jest podstawą uzasadnienia własnych działań lub zaniechań.

Jeśli chodzi o zarzut zakreślenia przez ustawodawcę zbyt krótkiego terminu dokonania zgłoszenia, Prokurator Generalny stwierdził, że wyznaczony termin jest dostosowany do obowiązującego systemu prawa i nie uniemożliwia skorzystania ze zwolnienia podatkowego. Decyzja o przyjęciu lub odrzuceniu spadku przez spadkobiercę wymaga oceny wartości aktywów i pasywów spadku. Powinna poprzedzać złożenie oświadczenia w tym zakresie. Spadkobierca ma odpowiedni czas na zorientowanie się co do wartości składników masy spadkowej przed rozpoczęciem postępowania o stwierdzenie nabycia spadku, jak również w trakcie tego postępowania.

Prokurator Generalny zwrócił także uwagę, że obowiązek wskazania w zgłoszeniu wartości rynkowej nabytych w drodze dziedziczenia rzeczy lub praw majątkowych, dotyczy wskazania wartości według własnej wyceny. Wskazanie ceny odbiegającej od wartości rynkowej nie powoduje utraty zwolnienia podatkowego.

II

Na rozprawie 6 grudnia 2012 r. uczestnicy postępowania podtrzymali poglądy sformułowane w pismach.

Odpowiadając na pytanie sędziów Trybunału Konstytucyjnego, czy stanowił przedmiot badania pytającego sądu oraz sądów administracyjnych wpływ przebiegu postępowań o stwierdzenie nabycia spadku na postępowanie podatników zgłaszających

nabycie rzeczy, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie stwierdziła, że sądom administracyjnym znane były różne okoliczności wpływające na niedochowanie terminu. Zważywszy jednak na jego materialny charakter, okoliczności faktyczne towarzyszące stwierdzeniu nabycia spadku i uprawnieniu się orzeczenia nie stanowiły przedmiotu szczegółowej analizy sądów. Materialny charakter terminu wyklucza bowiem jego przywrócenie, z czym wiąże się brak podstaw do badania przez sąd administracyjny okoliczności związanych z tokiem załatwienia sprawy.

Odpowiadając na pytanie sędziów Trybunału Konstytucyjnego o znaczenie klauzuli prawomocności dla postępowania nabywców rzeczy lub praw majątkowych, którzy uchybili miesięcznemu terminowi złożenia zgłoszenia, prokurator Prokuratury Generalnej stwierdził, że nie są Prokuratorowi znane przepisy normujące jednolicie wzór pieczęci przystawianej przez sądy powszechne. Nie ulega jednak wątpliwości, że treść pieczęci może wprowadzać w błąd osoby nie posiadające prawniczego wykształcenia. Stosowanie różnych form pieczęci przez sądy powszechne stanowi zaś jedną z przyczyn powstania problemu konstytucyjnego. W ocenie Prokuratora, nie jest to jednak okoliczność wpływająca na konstytucyjność zakwestionowanego przepisu.

Odpowiadając na pytanie sędziów Trybunału Konstytucyjnego, czy okoliczność błędnego odczytania klauzuli prawomocności stanowi podstawę do formułowania zarzutów procesowych przez strony postępowania administracyjnego również w innych postępowaniach niż z zakresu podatku od spadków i darowizn, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie stwierdziła, że w świetle praktyki sądowej okoliczność ta ma szczególne i wyłączone znaczenia dla zwolnienia od podatku od spadków i darowizn.

Odpowiadając na pytanie sędziów Trybunału Konstytucyjnego o *ratio legis* wydłużenia do sześciu miesięcy ustawowego terminu złożenia zgłoszenia, przedstawiciel Sejmu stwierdził, że przyczyną zmiany prawodawczej były powtarzające się uchybienia w dotrzymaniu miesięcznego terminu oraz niska świadomość społeczna w zakresie regulacji spraw podatkowych.

Odpowiadając na pytanie Sędziów Trybunału Konstytucyjnego, w jaki sposób pytający sąd wyobraża sobie kształt ustawowej regulacji w wypadku orzeczenia niekonstytucyjności przez Trybunał Konstytucyjny, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie stwierdziła, że możliwe są dwa rozwiązania. W następstwie stwierdzenia niekonstytucyjności całego terminu w systemie prawnym pozostałaby regulacja uprawniająca do bezterminowego skorzystania ze zwolnienia, z zastrzeżeniem wszakże, że do spadków nabytych od 1 stycznia 2009 r. zastosowanie znalazłby przepis w nowym brzmieniu. Możliwe jest jednak również wydanie przez Trybunał Konstytucyjny wyroku prawotwórczego odwołującego się do obecnie obowiązujących przepisów i orzeczenie, że termin złożenia zawiadomienia krótszy niż sześć miesięcy nie spełnia standardu konstytucyjnego.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przesłanki pytania prawnego.

Warunki dopuszczalności pytania prawnego zostały sformułowane przede wszystkim w art. 193 Konstytucji, który wymaga, aby pytanie prawne spełniało łącznie trzy przesłanki: a) podmiotową, b) przedmiotową, c) funkcjonalną (szerzej zob. wyrok TK z 12 maja 2011 r., sygn. P 38/08, OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 33). Poza sporem było w niniejszej sprawie, że

wszystkie te przesłanki zostały spełnione. Rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Krakowie (dalej: pytający sąd) zależy od odpowiedzi Trybunału Konstytucyjnego.

2. Przedmiot kontroli.

2.1. Pytający sąd jako przedmiot kontroli wskazał art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.; dalej: ustawa), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w części, w jakiej uzależniał prawo do zwolnienia od podatku w przypadku nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia od dokonania zgłoszenia tegoż nabycia w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku.

2.2. Art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy został dodany ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629; dalej: ustawa zmieniająca z 2006 r.) i stanowił: „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 miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2-8 i ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4 (...)”.

Art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu zakwestionowanym w pytaniu prawnym, obowiązywał od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. Ustawą z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 203, poz. 1267; dalej: ustawa zmieniająca z 2008 r.), zakwestionowany przepis ustawy został zmieniony. Prawodawca wydłużył termin zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego z jednego miesiąca do sześciu miesięcy.

Przepis w nowym brzmieniu wszedł w życie 1 stycznia 2009 r. W dniu wydania niniejszego wyroku przepis ten brzmi: „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 2-8 i 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 (...)”. Zgodnie natomiast z art. 2 ustawy zmieniającej z 2008 r. „Terminy, o których mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 i ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się w przypadkach, w których obowiązek podatkowy powstał po dniu 31 grudnia 2008 r.”. Zakwestionowany przepis w nowym brzmieniu, obowiązującym od 1 stycznia 2009 r., nie ma zastosowania do podatników, którzy w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. nabyli rzeczy lub prawa majątkowe i nie złożyli – w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia o stwierdzeniu nabycia spadku – zgłoszenia nabycia rzeczy lub praw majątkowych naczelnikowi urzędu skarbowego.

2.3. Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK) postępowanie

podlega umorzeniu na posiedzeniu niejawnym, jeżeli akt normatywny – w zakwestionowanym zakresie – utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia.

W świetle ugruntowanego w orzecznictwie konstytucyjnym poglądu przepis obowiązuje w systemie prawa, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, zaś utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero wówczas, gdy przepis ten nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (zob. wydane w pełnym składzie wyroki: z 31 stycznia 2001 r., sygn. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5 oraz z 18 lipca 2012 r., sygn. K 14/12, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 82).

Art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w zakwestionowanym przez sąd zakresie w dalszym ciągu może być stosowany jako podstawa oceny legalności działań organów podatkowych przez sądy administracyjne, co uzasadnia dopuszczalność objęcia go kontrolą konstytucyjności. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., jest zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Konsekwencją niezłożenia powyższego zgłoszenia jest obowiązek uiszczenia zobowiązania podatkowego, według reżimu odpowiedniego dla pierwszej grupy podatkowej.

W sprawie leżącej u podstaw pytania prawnego, uchybienie terminowi, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, doprowadziło do wydania przez Naczelnika Urzędu Skarbowego decyzji podatkowej z 9 września 2010 r. nr PO/4300-626/10, ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkobiercy z tytułu podatku od spadków i darowizn. Decyzja ta została utrzymana w mocy przez Dyrektora Izby Skarbowej decyzją z 7 grudnia 2010 r., nr PU/4306-1-0111/LA. Legalność tej ostatniej decyzji jest przedmiotem postępowania przed pytającym sądem. W konsekwencji, zakwestionowany przepis, zgodnie z przyjętą linią orzecniczą, podlega kontroli Trybunału Konstytucyjnego.

3. Wzorce kontroli.

W *petitum* pytania prawnego jako wzorce kontroli wskazano – wywiedzione z art. 2 Konstytucji – zasadę poprawnej legislacji oraz zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (zwaną dalej również zasadą lojalności – zob. wyrok TK z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 46). W uzasadnieniu pytający sąd, dowodząc niezgodności zakwestionowanego przepisu z zasadą lojalności i zasadą poprawnej legislacji, nie czynił różnicy i niekiedy powoływał te same argumenty w celu wykazania, że ustawodawca naruszył obie zasady jednocześnie.

Według Trybunału Konstytucyjnego, konstytucyjna zasada demokratycznego państwa prawnego pozwala na rekonstrukcję tzw. zasad pochodnych, które mogą stanowić samodzielne wzorce abstrakcyjnej kontroli konstytucyjności prawa. Zasady pochodne, funkcjonalnie ze sobą powiązane i mające częściowo wspólną treść, nie są jednak tożsame. W świetle bogatego orzecznictwa konstytucyjnego z zasady lojalności, która zakazuje m. in. formułowania obietnic bez pokrycia oraz nieuzasadnionej konstytucyjnie zmiany „reguł gry”. Zasada poprawnej legislacji z kolei zawiera w sobie w szczególności wymóg określoności prawa oraz nakaz dochowania odpowiedniego trybu jego stanowienia (zob. np. wyrok z 13 marca 2006 r., sygn. P 8/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 28, s. 277; W. Sokolewicz, uwaga 36 *in fine* do art. 2, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. 5, red. L. Garlicki, Warszawa 2007, s. 48). Zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nie jest tożsama z zasadą poprawnej legislacji, mimo że obie służą osiągnięciu pewności prawa, która jest konstytucyjną wartością. Różne zarzuty i

przywołane na ich poparcie argumenty mogą przemawiać za naruszeniem tych zasad. Niezgodność z zasadą poprawnej legislacji co do zasady pociąga za sobą naruszenie zasady lojalności. Niemniej jednak niezgodność z zasadą lojalności nie pociąga za sobą automatycznie niezgodności z zasadą poprawnej legislacji. Nie każde naruszenie zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa polega na uchybieniu określoności prawa. Każda z tych zasad, jakkolwiek wywiedziona z art. 2 Konstytucji, wymaga odrębnego i właściwego do swej treści uzasadnienia. Kontrola konstytucyjności z każdą z tych zasad dokonywana jest bowiem przez pryzmat odmiennych kryteriów, które składają się na różne testy (zob. wyrok TK z 19 maja 2011 r., sygn. K 20/09, OTK ZU nr 4/A/2001, poz. 35).

Trybunał Konstytucyjny w pierwszej kolejności dokonał oceny zaskarżonego przepisu pod kątem jego zgodności z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (zob. punkt 5 tej części uzasadnienia), a następnie odniósł się do problematyki oceny zgodności zakwestionowanego przepisu z zasadą poprawnej legislacji (zob. punkt 6 tej części uzasadnienia).

4. Problem konstytucyjny.

Z uzasadnienia pytania prawnego wynika, że ma ono charakter zakresowy i formułuje dwa problemy konstytucyjne. Pierwszy z nich dotyczy oceny przyjętej przez prawodawcę długości okresu złożenia zgłoszenia. Zdaniem pytającego sądu, miesięczny termin, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, jest nadmiernie krótki i przez to narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Drugi problem konstytucyjny sprowadza się do oceny ustawowego sposobu określenia początku biegu terminu złożenia zgłoszenia nabycia własności rzeczy i praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. W tym zakresie pytający sąd domagał się kontroli zakwestionowanego przepisu z zasadą poprawnej legislacji.

5. Ocena zgodności z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

5.1. Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, Trybunał Konstytucyjny przypomina, że z zasady tej wynikają przede wszystkim: a) ochrona praw nabytych i ekspektatyw, b) uwzględnianie interesów w toku, c) generalny zakaz retroakcji oraz d) wymóg odpowiedniej *vacatio legis* (zob. np. wyrok z 13 marca 2006 r., sygn. P 8/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 28, s. 277 oraz wyrok z 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01).

Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa zakazuje m. in. formułowania obietnic bez pokrycia oraz nieuzasadnionej konstytucyjnie zmiany „reguł gry”. W wyroku o sygn. P 3/00, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że pewność prawa wymaga przydania prawu cech, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne oraz umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu przy pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka powinna mieć możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na podstawie obowiązującego prawa, a także zasadnie oczekiwać, że prawodawca nie zmieni tego prawa w sposób arbitralny (zob. wyrok z 14 czerwca 2000 r., OTK ZU nr 5/2000, poz. 138). Wychodząc z założenia, że omawiana zasada wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa by nie stawało się ono swoistą pułapką na jednostkę i aby mogła ona układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji, w wyroku o sygn. K 27/00 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że ocena zgodności aktów

normatywnych z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i do prawa wymaga w pierwszej kolejności: a) ustalenia, na ile oczekiwanie jednostki, że nie narazi się ona na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, są usprawiedliwione; b) uwzględnienia horyzontu czasowego działań podejmowanych przez jednostkę w danej sferze życia, im bowiem dłuższa jest perspektywa czasowa podejmowanych działań, tym silniejsza powinna być ochrona zaufania do państwa i do stanowionego przez nie prawa; c) identyfikacji chronionych konstytucyjnie interesów w toku, ekspektatyw, praw słusznie nabytych (wyrok pełnego składu TK z 7 lutego 2001 r., OTK ZU nr 2/2001, poz. 29).

5.2. Zakwestionowany przepis co prawda nie odnosi się ani do ochrony praw nabytych, ani ekspektatyw, jak również nie wykazuje związku z problematyką ochrony interesów w toku, retroaktywnością prawa oraz odpowiednią *vacatio legis*. Niemniej jednak konieczność respektowania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa obejmuje także zakaz tworzenia przez ustawodawcę takich konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji jedynie pozór ochrony tych interesów, które są funkcjonalnie związane z treścią ustanowionego prawa. Brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji (por. wyrok z 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97).

5.3. Mając na uwadze wypracowane w orzecznictwie konstytucyjnym kryteria oceny, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w zakresie, w jakim zakreśla miesięczny termin złożenia zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych, jest niezgodny z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Przemawiają za tym kumulatywnie następujące argumenty:

Po pierwsze, sądy powszechne stosują dwie formy pieczęci o nadaniu klauzuli prawomocności. Albo jest to pieczęć zawierająca informację o stwierdzeniu prawomocności orzeczenia oraz data przystawienia pieczęci (zob. np. w stanie faktycznym leżącym u podstaw niniejszego pytania prawnego), albo jest to pieczęć zawierająca informację o uprawomocnieniu się orzeczenia z upływem określonego dnia (zob. np. wyrok WSA w Krakowie z 3 grudnia 2009, sygn. I SA/Kr 1013/09). W konsekwencji, nabywcy niekiedy błędnie utożsamiali datę stwierdzenia prawomocności z datą uprawomocnienia się postanowienia stwierdzającego nabycie spadku (zob. np. stan faktyczny leżący u podstaw wyroku NSA z 7 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 377/10). Krótki – miesięczny termin złożenia zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego nie pozwalał zaś na pozyskanie informacji o treści obowiązujących przepisów i praktyce ich stosowania oraz skorygowanie swego postępowania przez nabywców. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, w sprawie takiej jak niniejsza, prawodawca, regulując długość terminu prawa materialnego złożenia stosownego zgłoszenia, powinien uwzględniać złożoną sytuację prawną i faktyczną, w jakiej znajdują się jednostki w toku i zaraz po zakończeniu postępowania spadkowego. Zważywszy, że *ratio legis* zakwestionowanego przepisu polegała na ochronie integralności majątku rodzinnego oraz sytuacji prawnej najbliższych spadkodawcy i stworzeniu mechanizmu „uszczelniającego” system kontroli podatkowej, prawodawca, umożliwiając zwolnienie z podatku od spadku i darowizn w określonym terminie, powinien był proporcjonalnie wyważyć i wyznaczyć jego długość, tak aby termin ten zachęcał do szybkiego uregulowania przez nabywcę jego sytuacji prawnej i gwarantował skuteczność kontroli podatkowej, a zarazem nie stanowił jedynie pozornej możliwości zwolnienia z podatku.

Po drugie, bieg miesięcznego terminu określonego w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy został powiązany z datą uprawomocnienia się orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku. Termin złożenia przedmiotowo istotnego zgłoszenia *a casu ad casum* był inny i stanowił konsekwencję czynności procesowych podejmowanych przez strony postępowania cywilnego. Z perspektywy zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, w warunkach niniejszej sprawy, istotne jest jednak, że termin, którego bieg uzależniono od podejmowanych przez jednostkę czynności procesowych, a w niektórych wypadkach od wiedzy o czynnościach procesowych drugiej strony postępowania cywilnego, był nie tylko krótki względem innych wprowadzonych przez prawodawcę terminów, ale miał ponadto charakter materialnoprawny. W konsekwencji błędna ocena lub złe rozeznanie w sytuacji procesowej mogły skutkować utratą prawa do zwolnienia od podatku. Odnosząc się do niekonstytucyjności zakwestionowanej regulacji w orzecznictwie NSA zauważono, że jej pozornosc i dysfunkcjonalność ujawniała się w szczególności w postępowaniach, w których uczestniczyło wiele podmiotów (wyrok z 18 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1801/09).

Po trzecie, w sprawie takiej jak niniejsza, ocena zakwestionowanej regulacji pod względem zgodności z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nie może abstrahować od utrwalonego w procesie stosowania prawa odczytania art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy. Przyjmowane przez organy administracji publicznej oraz sądy administracyjne powszechne założenia aksjologiczne, reguły wykładni prawa i porządek ich stosowania nie pozostają wszakże bez wpływu na treść rekonstruowanych norm prawnych. Należy tymczasem zauważyć, że choć w wydanym na podstawie art. 4a ust. 5 ustawy, rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (Dz. U. Nr 243, poz. 1762, ze zm.; dalej: rozporządzenie) nie wymaga się załączenia odpisu prawomocnego orzeczenia sądu, a jedynie trzeba wskazać dzień uprawomocnienia się orzeczenia w wypadku nabycia prawa własności lub innych praw majątkowych w drodze dziedziczenia, praktyka organów skarbowych była odmienna. Jak ustalił Trybunał Konstytucyjny w toku niniejszego postępowania, organy podatkowe żądały niekiedy udokumentowania dnia powstania obowiązku podatkowego. Zobligowany do wykazania dnia powstania obowiązku podatkowego przez przedłożenie odpisu prawomocnego orzeczenia, nabywca nie mógł skutecznie, w krótkim miesięcznym terminie, skorzystać z prawa do zwolnienia. Z orzecznictwa sądowoadministracyjnego wynika bowiem, że w wielu wypadkach taki odpis był dostarczony po upływie miesięcznego terminu złożenia zgłoszenia (zob. np. wyrok WSA w Poznaniu z 13 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Po 1704/07).

Po czwarte, w związku z brzmieniem art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy w praktyce orzeczniczej powstała niepewność odnośnie do możliwości złożenia zgłoszenia przed uprawomocnieniem się orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku, w stanie faktycznym, w którym nabywca własności rzeczy lub praw majątkowych mógł na podstawie posiadanej wiedzy i innych dokumentów wypełnić formularz urzędowy. Z jednej strony, organy podatkowe oraz sądy administracyjne przyjmowały za bezskuteczne złożenie zgłoszenia przed uprawomocnieniem się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. W sprawie o sygn. akt I SA/Łd 1022/09 sąd stwierdził, że „miesięczny termin określony w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy (...), w brzmieniu obowiązującym pomiędzy 1 stycznia 2007 r. a 31 grudnia 2008 r., ma charakter materialnoprawny i nie określa jednej daty końcowej, ale wyznacza przedział czasowy, którego początkowym dniem jest dzień uprawomocnienia się orzeczenia o stwierdzeniu nabycia spadku, a końcowym – dzień odpowiadający początkowemu dniowi terminu w następnym miesiącu. Dokonanie stosownego zgłoszenia zarówno po tym terminie, jak i przed nim, jest nieskuteczne i w związku z tym nie prowadzi do zwolnienia od opodatkowania” (wyrok WSA w Łodzi z 11 marca 2010 r.). Z

drugiej strony, odmienny pogląd sformułował NSA w wyroku o sygn. II FSK 1538/10, stwierdzając, że „gramatyczna wykładnia art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy (...) wskazuje na to, że ustawodawca dla zachowania przedmiotowego zwolnienia wymaga jedynie, aby zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych nastąpiło w terminie miesiąca liczonego od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Dzień ten umożliwia zatem obliczenie miesięcznego terminu, do którego to czasu podatnik powinien zdążyć powiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego o nabyciu własności rzeczy w drodze spadku. Nie oznacza to jednakże, że wcześniejsze złożenie takiego zeznania pozbawia podatnika prawa do zwolnienia podatkowego. Nie wykluczył tego ustawodawca, gdyż zgodnie z literalnym brzmieniem art. 4a ust. 1 pkt 1, określony w nim termin wskazywał jednoznacznie na sposób obliczenia terminu końcowego. Natomiast, gdyby zamiarem ustawodawcy było określenie terminu początkowego liczonego od daty uprawomocnienia się orzeczenia sądu, redagując przepis zamieściłby zwrot «nie wcześniej niż» od dnia uprawomocnienia się orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku. Wprowadzając więc obowiązek dotrzymania określonego terminu dla zachowania zwolnienia ustawodawca wymaga jedynie, by zgłoszenie nabycia w drodze dziedziczenia nastąpiło nie później niż w ciągu miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia. Tak więc termin ten jest zachowany także w sytuacji, gdy zgłoszenie nabycia w drodze dziedziczenia nastąpiło jeszcze przed uprawomocnieniem się orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku” (wyrok z 15 lutego 2012 r.).

5.4. Podsumowując, Trybunał Konstytucyjny, stwierdził, że art. 4a ust. 1 ustawy, w zakresie wskazanym w sentencji, gwarantuje jedynie pozorną ochronę jednostki i stanowi w istocie niewykonalną konstrukcję normatywną. Powodem naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa jest bowiem mechanizm prawny, którego elementami były krótki termin o charakterze materialnym, uzależniony od czynności procesowych stron początek biegu tegoż terminu oraz zróżnicowana praktyka stosowania pieczęci o nadaniu klauzuli prawomocności oraz zróżnicowana praktyka organów administracji w zakresie wymogu udokumentowania dnia powstania obowiązku podatkowego. Kumulacja wskazanych elementów doprowadziła do stworzenia swoistej pułapki normatywnej.

Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że wprowadzie prawo podatkowe może nakładać różne, nawet restrykcyjne wymogi proceduralne na podatników w celu wykonania ciążących na nich obowiązków podatkowych, ale jeżeli prawodawca postanowi o przyznaniu szczególnego rodzaju uprawnień podatkowych, zobowiązany jest w maksymalny w danym stanie prawnym i faktycznym sposób, stanowiąc odpowiednie wymogi proceduralne, materialne oraz ustrojowe, realnie umożliwić beneficjentom skorzystanie z przyznanego uprawnienia. Tworząc instytucje pozorne lub niewykonalne, prawodawca narusza bowiem konstytucyjną zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Należy jednak podkreślić, że stwierdzona powyżej niekonstytucyjność dotyczy wyłącznie stanu prawnego i faktycznego leżącego u podstaw niniejszej sprawy i nie wiąże się z przyznaniem jednostkom szczególnej możliwości skorzystania ze zwolnienia podatkowego. Sformułowane w niniejszej sprawie stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, powiązane bezpośrednio z konkretnym charakterem kontroli hierarchicznej zgodności norm w trybie inicjowanym pytaniem prawnym, nie może być odnoszone do oceny innych regulacji prawa podatkowego, które wprowadzają terminy skorzystania z przywileju lub realizacji obowiązku podatkowego.

6. Umorzenie postępowania.

W warunkach niniejszej sprawy stwierdzenie niezgodności art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w zakresie wskazanym w sentencji, z zasadą zaufania do państwa prawa i stanowionego przez nie prawa, wyrażoną w art. 2 Konstytucji, realizuje wynikające z zasady konstytucjonalizmu oraz związane z funkcją Trybunału Konstytucyjnego – cele kontroli konstytucyjności prawa, a mianowicie: zapewnienie hierarchicznej spójności systemu prawnego, jak i ochronę konstytucyjnych wartości, których realizację nakazują konstytucyjne zasady prawa, a przez to ochronę praw podmiotowych jednostki.

Trybunał Konstytucyjny postanowił zatem o umorzeniu postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK w zakresie kontroli niekonstytucyjnego przepisu ustawy z drugim wskazanym wzorcem (tj. zasadą poprawnej legislacji).

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

Zdanie odrębne
sędziego TK Leona Kieresa
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 4 czerwca 2013 r., sygn. akt P 43/11

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne do wskazanego wyroku. Uważam bowiem, że – wbrew stanowisku składu orzekającego Trybunału – art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.; dalej: ustawa), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zakresie, w jakim przewiduje miesięczny termin złożenia zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nabycia w drodze dziedziczenia własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierbą, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jest zgodny z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa – wywiedzioną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Zdanie odrębne uzasadniam następująco:

1. Argumenty przemawiające, zdaniem większości składu orzekającego Trybunału Konstytucyjnego, za niezgodnością art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy nie odnoszą się w ogóle do treści zaskarżonego przepisu, lecz opierają się na pojedynczych przypadkach wadliwej praktyki stosowania prawa, a także nieznanomości prawa przez podmioty uprawnione do skorzystania ze zwolnienia z podatku od spadków i darowizn. Okoliczności te nie wpływają na abstrakcyjną ocenę konstytucyjności art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, lecz należą do orzeczniczej działalności sądów administracyjnych, orzekających w konkretnych sprawach.

2. Problemem konstytucyjnym w sprawie rozpatrzonej przez Trybunał była kwestia wskazania przez ustawodawcę daty uprawomocnienia się postanowienia w sprawie stwierdzenia nabycia spadku jako dnia, od którego zaczyna biec miesięczny termin złożenia zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, oraz długości tego terminu. Zdaniem sądu pytającego, termin jednego miesiąca na złożenie zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego był zbyt krótki, a przez to uniemożliwiał skorzystanie z przyznanego przez zaskarżony przepis zwolnienia.

3. Warunkiem skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., było zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Zwolnienie następowało z mocy prawa z dniem dokonania zgłoszenia. Osoby uprawnione do skorzystania ze zwolnienia zobowiązane były zatem, zgodnie z treścią tego przepisu, do złożenia zgłoszenia zawierającego dane określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (Dz. U. Nr 243, poz. 1762, ze zm.; dalej: rozporządzenie), a także do ustalenia daty uprawomocnienia się postanowienia. Od tego bowiem dnia rozpoczynał się bieg miesięcznego terminu złożenia zgłoszenia.

Zaniechanie wykonania powyższych obowiązków skutkowało wydaniem przez naczelnika urzędu skarbowego decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego według reżimu dla pierwszej grupy podatkowej.

4. Trybunał, stwierdzając niezgodność zaskarżonego przepisu z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, pominął treść zaskarżonego przepisu i oparł swoje rozważania na błędnych założeniach dotyczących: znaczenia doręczenia odpisu prawomocnego postanowienia sądu dla możliwości skorzystania ze zwolnienia w podatku od spadków i darowizn; wpływu błędnego odczytania pieczęci o nadaniu klauzuli prawomocności na faktyczną długość terminu złożenia zgłoszenia; zbyt krótkiego, miesięcznego terminu zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego.

Doręczenie odpisu postanowienia nie jest zdarzeniem prawnie znaczącym z punktu widzenia możliwości skorzystania ze zwolnienia. Z datą doręczenia tego odpisu ustawodawca nie łączy żadnych skutków prawnych. Dołączenie do zgłoszenia odpisu postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku nie było warunkiem uzyskania zwolnienia. Zdarzeniem, z którym ustawodawca łączy początek biegu terminu złożenia zgłoszenia, jest uprawomocnienie się postanowienia w sprawie stwierdzenia nabycia spadku. W świetle powyższego należy stwierdzić, że do złożenia zgłoszenia nie było konieczne oczekiwanie na doręczenie odpisu postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku.

W związku z tym na ocenę niezgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją nie mają wpływu zdarzające się przypadki doręczenia odpisu postanowienia po upływie terminu złożenia zgłoszenia.

Tymczasem uprawnieni, którzy, jak w niniejszej sprawie, powołują się na zbyt późne doręczenie odpisu postanowienia, bagatelizowali obowiązek ustalenia daty uprawomocnienia się postanowienia i próbują przerzucić ciężar skutków wynikających z nieznanomości prawa bądź to na sądy, które zbyt późno doręczały postanowienia, bądź na wprowadzające w błąd pieczęcie klauzuli. Podatnicy ci błędnie założyli, że nie muszą podejmować żadnych czynności do czasu doręczenia odpisu postanowienia sądu. To błędne założenie doprowadziło w niektórych przypadkach do złożenia zgłoszenia po terminie.

Błędne utożsamianie daty stwierdzenia prawomocności z datą uprawomocnienia się postanowienia stwierdzającego nabycie spadku, będące skutkiem nieprawidłowego odczytania daty z pieczęci stosowanych przez sądy, nie może być uznane za argument za niezgodnością zaskarżonego przepisu.

Nieznanomość prawa nie może być uznana za okoliczność przemawiającą za stwierdzeniem niezgodności zaskarżonego przepisu z Konstytucją. Jak wskazał Trybunał

Konstytucyjny w wyroku z 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151), podważenie zasady *ignorantia iuris nocet*, a więc przyjęcie, że nieznanomość prawa może tłumaczyć określone działania bądź zaniechania, prowadziłoby do negacji spójności i pewności prawa oraz do nieprzewidywalnych skutków w praktyce orzeczniczej.

Nie zgadzam się również z twierdzeniem Trybunału, że „krótki – miesięczny termin złożenia zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego nie pozwalał zaś na pozyskanie informacji o treści obowiązujących przepisów i praktyce ich stosowania oraz skorygowanie swego postępowania przez nabywców”.

Miesięczny termin złożenia zgłoszenia jest okresem czasu do ujawnienia organom podatkowym nieodpłatnego przyrostu majątku nabytego w drodze dziedziczenia. Nie jest to natomiast termin na dokonywanie czynności związanych z ustaleniem masy spadku i jego wartości. Te muszą poprzedzać złożenie oświadczenia o przyjęciu lub odrzuceniu spadku, na które uprawniony ma 6 miesięcy od dnia, w którym dowiedział się o tytule swojego powołania. Nie licząc już nawet okresu związanego z postępowaniem sądowym i wyznaczeniem rozprawy, a także terminu 21 dni od wydania postanowienia do momentu jego uprawomocnienia się – jest to wystarczająco długi okres na uzyskanie informacji o obowiązującym prawie.

Nie bez znaczenia dla oceny długości terminu dokonania zgłoszenia jest uwzględnienie, że przed wejściem w życie 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. Nr 222, poz. 1629) osoby obecnie uprawnione do skorzystania ze zwolnienia podlegały obowiązkowi podatkowemu w podatku od spadków i darowizn według zasad przewidzianych dla pierwszej grupy podatkowej. Były one zobowiązane do złożenia, w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, tj. od chwili przyjęcia spadku (czyli w chwili śmierci spadkodawcy), właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznania podatkowego o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych.

Ponadto miesięczny termin złożenia zeznania wpisuje się w system podatku od spadków i darowizn i jest zbieżny z terminami złożenia zeznań o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych. Podatnicy podatku zobowiązani są złożyć, w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego, właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych (art. 17a ust. 1 ustawy). Obowiązek podatkowy w związku z nabyciem w drodze dziedziczenia, zgodnie z art. 6 ust. 1 pkt 1 ustawy, powstaje z chwilą przyjęcia spadku. Na podstawie zeznania organ podatkowy wydaje decyzję ustalającą wysokość zobowiązania. W takim wypadku zobowiązanie podatkowe powstaje dopiero z chwilą doręczenia decyzji. Od tej chwili biegnie 14-dniowy termin uiszczenia kwoty podatku. Nieuiszczenie podatku w tym terminie oznacza powstanie zaległości i konieczność uiszczenia odsetek.

Nie jest jednak tak, jak twierdzi sąd pytający, że niezłożenie zeznania podatkowego w terminie nie wiąże się z żadnymi ujemnymi konsekwencjami dla podatnika. Na podstawie art. 56 § 4 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r., poz. 186; dalej: k.k.s.) podatnik, który nie składa w terminie organowi podatkowemu deklaracji lub oświadczenia podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Dlatego też dywagacje na temat zbyt krótkiego terminu uważam za całkowicie chybione.

Bez wpływu na ocenę zgodności z Konstytucją art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy uważam rozważania Trybunału dotyczące daty uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku. Zasady uprawomocniania się postanowień uregulowane są w k.p.c. i nie

są przedmiotem badania w ramach zakwestionowanej regulacji. Nie zostały one także odrębnie zaskarżone. Dzień uprawomocnienia się postanowienia jest natomiast pierwszym pewnym zdarzeniem w postępowaniu spadkowym, z którym ustawodawca podatkowy mógł skutecznie związać bieg terminu złożenia zgłoszenia.

Nie uważam natomiast, że ustalenie dnia uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku stanowi nadmierny ciężar i przekracza możliwości osoby chcącej skorzystać z takiego zwolnienia. Ustalenie sprowadza się w rzeczywistości do uzyskania, po 21 dniach od rozprawy, informacji w sądzie, czy postanowienie nie zostało zaskarżone i czy stało się prawomocne.

Pozbawione jakichkolwiek podstaw jest, moim zdaniem, uwzględnienie przy abstrakcyjnej ocenie zgodności zaskarżonego przepisu sytuacji, w których organy wzywały niekiedy do przedłożenia odpisu postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku – jako praktyki stosowania prawa. Jak podkreśla Trybunał, urzędy skarbowe wymagały niekiedy jego dostarczenia celem udokumentowania daty powstania obowiązku podatkowego. Wprawdzie, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, ocena zakwestionowanej regulacji z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nie może abstrahować od utrwalonego w procesie stosowania prawa odczytania danej normy, jednakże w takiej sytuacji Trybunał powinien wykazać, że taka wykładnia zaskarżonej normy została utrwalona w procesie jej stosowania przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Wymagałoby to udowodnienia, że istnieje utrwalona linia orzecznicza, zgodnie z którą jednym z warunków koniecznych uzyskania zwolnienia jest złożenie odpisu prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku. Gdyby istniała taka linia orzecznicza, organy podatkowe zobowiązane byłyby wydawać decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego, mimo złożenia zgłoszenia w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się tego postanowienia, z powodu braku przedłożenia odpisu postanowienia. Tylko taka praktyka organów podatkowych i wyroki sądów administracyjnych, utrzymujące te decyzje w mocy, wskazywałyby na utrwalone rozumienie zaskarżonej normy w praktyce stosowania prawa. Z analizy orzecznictwa nie wynika, żeby takie rozumienie zaskarżonej normy zostało utrwalone w praktyce jej stosowania. Skoro jednak sam Trybunał wskazuje, że takie sytuacje miały „niekiedy” miejsce, i to w dodatku nie jako warunek zwolnienia, lecz jako udokumentowanie daty powstania obowiązku podatkowego, nieuzasadnione jest nadawanie zaskarżonej normie innego rozumienia, niż wynika ono z wykładni literalnej. Jest to zatem tylko kwestia oceny wadliwego stosowania prawa, która należy do sądów, w tym także sądu pytającego, nie jest natomiast objęta kognicją Trybunału. Trybunał błędnie utożsamiał pojedyncze przypadki żądania przedłożenia odpisu postanowienia z utrwaloną praktyką stosowania zaskarżonego przepisu.

W świetle danych Ministerstwa Finansów, nie znajdują również potwierdzenia tezy Trybunału o pozornej ochronie jednostki i niewykonalnej konstrukcji normatywnej, ukształtowanej w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy. Z informacji przedstawionych przez podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów wynika, iż na 174 793 nabywców – 95% złożyło zgłoszenie w terminie i skorzystało ze zwolnienia. W pierwszym roku obowiązywania art. 4a ustawy tylko 5% podatników nie dopełniło warunku terminowego złożenia zgłoszenia (zob. sprawozdanie stenograficzne z I czytania w Sejmie VI kadencji). Dane te stanowią najlepszy dowód możliwości skorzystania ze zwolnienia na podstawie zaskarżonego przepisu i przeczą uznaniu go za pozorny i niewykonalny.

Regulacja wprowadzona przez ustawodawcę wymaga zatem pewnej aktywności ze strony spadkobierców, ale nie wyłącza możliwości zadbania o własne interesy.

Z powyższych względów uważam, że art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy w zakresie, w jakim określa miesięczny termin złożenia zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, nie narusza zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji.

**Zdanie odrębne
sędziego TK Andrzeja Wróbla
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 4 czerwca 2013 r., sygn. akt P 43/11**

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.) zgłaszam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 4 czerwca 2013 r., sygn. akt P 43/11.

Przyłączam się do argumentacji przedstawionej w tej sprawie w zdaniu odrębnym sędziego TK Leona Kieresa.