

Sygn. akt

POSTANOWIENIE

Dnia 12 maja 2011r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie
w składzie następującym:

Przewodniczący Sędzia: WSA Jarosław Wiśniewski (spr.)
Sędziowie: WSA Inga Gołowska
 WSA Ewa Michna
Protokolant: Daniel Marzec

po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 12 maja 2011r.

sprawy ze skargi **M** **W**
na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K
z dnia grudnia 2010r. Nr
w przedmiocie podatku od spadków i darowizn

postanawia:

- 1. przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu następujące pytanie prawne:
czy art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983r. o podatku od spadków
i darowizn (tekst jednolity Dz. U. z 2004r. Nr 142 poz. 1514 ze zm.) w brzmieniu
obowiązującym w okresie od dnia 1 stycznia 2007r. do dnia 31 grudnia 2008r.
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
niezgodny z zasadą prawidłowej legislacji oraz zasadą zaufania do państwa
prawa i jego organów wyrażoną w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,**
- 2. zawiesić postępowanie sądowe.**



Na oryginalne właściwe podpisy
Za zgodność
Kierownik Biuletyni Korespondencji
Małgorzata Konopka

Sygnatura akt

Uzasadnienie

I. Stan faktyczny

Postanowieniem z dnia .02.2008r. sygn. akt Sąd Rejonowy dla K w K Wydział I Cywilny stwierdził, że spadek po F W zmarłym dnia .03. 2007r. nabyli wprost na podstawie ustawy: żona J W , oraz dzieci M J W -S , A E W i E G W po ¼ części każdy.

Postanowienie to stało się prawomocne w dniu 5 marca 2008 r. (k.15) i wraz z klauzulą prawomocności zostało doręczone M W w dniu 4 kwietnia 2008 r. (k. 30)

Dnia 21.04.2008r. do Urzędu Skarbowego K złożone zostało zgłoszenie o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (SD-Z1) po zmarłym F W (k.4). Ponieważ w/w zgłoszenie zostało złożone z uchybieniem miesięcznego terminu określonego w art. 4a ust. 1 pkt I ustawy o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity Dz. U. z 2004r. Nr 142 poz. 1514 ze zm.) pismem z dnia .06.2008r. Naczelnik Urzędu Skarbowego K wezwał M W do złożenia zeznania podatkowego na druku SD-3, które podatniczka złożyła w dniu Listopada 2008 r. (K.50)

W oparciu o zeznanie podatkowe oraz zgromadzone w sprawie dokumenty Naczelnik Urzędu Skarbowego K w dniu .01.2009r. wydał decyzję wymiarową, która z przyczyn proceduralnych została uchylona przez Dyrektora Izby Skarbowej w K . Ostatecznie decyzję wymiarową nr Naczelnik Urzędu Skarbowego K wydał dnia .09.2010r , ustalając M W podatek z tytułu nabycia spadku w kwocie zł . (k. 155)

Od powyższej decyzji wniesiono odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w K , którym zarzucono organowi I instancji naruszenie przepisów prawa materialnego jak i procesowego w szczególności :

-art. 4a ust. 1 pkt. 1 oraz art. 4a ust. 2 ustawy z dnia 28.07.1983r. o podatku od spadków i darowizn w wersji obowiązującej do dnia 31.12.2008r.

-art. 364§ 1 kodeksu postępowania cywilnego poprzez samodzielne przyjęcie przez organ I instancji daty uprawomocnienia się postanowienia Sądu Rejonowego dla

Zdaniem organu w niniejszej sprawie nie ma również zastosowania art. 4a ust. 2 cyt. ustawy.

Na to rozstrzygnięcie została wniesiona skarga do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, w której Skarżąca zarzuciła między innymi naruszenie przepisów prawa materialnego mające wpływ na wynik sprawy poprzez błędną interpretację i niewłaściwe zastosowanie :

- art.4a ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 28.07.1983r. o podatku od spadków i darowizn w wersji obowiązującej do dnia 31.12.2008r. poprzez przyjęcie, że nastąpiło uchybienie miesięcznemu terminowi na zgłoszenie nabycia spadku właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego,

-art.364§1 kodeksu postępowania cywilnego poprzez samodzielne przyjęcie przez organ I instancji daty uprawomocnienia się postanowienia Sądu Rejonowego dla K w K Wydział Cywilny stwierdzającego nabycie spadku po F W , z pominięciem dokumentu doręzonego Skarżącej przez Sąd oraz faktu, iż Sąd w stwierdzeniu/klauzuli prawomocności wskazał błędną datę uprawomocnienia się tego postanowienia,

Skarżąca w uzasadnieniu skargi podkreśliła , iż na etapie postępowania wymiarowego przedstawiła zaświadczenie wydane przez Sąd Rejonowy, z którego wynika , iż odpis postanowienia stwierdzającego nabycie spadku po F W zaopatrzony w klauzulę prawomocności został jej doręczony w dniu 4 kwietnia 2008r. Natomiast moment uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku stwierdza wyłącznie właściwy Sąd. Sądy natomiast w tym okresie upraszczały swoje obowiązki i niestarannie wypełniały treść klauzul stwierdzających prawomocność postanowień spadkowych . Skarżąca działała w zaufaniu, że Sąd obciążający go obowiązek wykona prawidłowo. Zdaniem Skarżącej Sąd oceniając swoje naganne działanie wydał odpowiednie zaświadczenie.

Zauważa ponadto , iż organy skarbowe nie wzięły pod uwagę faktu , iż ogłoszone w dniu lutego 2008 r. postanowienie nie było jeszcze orzeczeniem pewnym dlatego wiążące jest orzeczenie sądu stwierdzającego prawomocność ze wskazaniem daty uprawomocnienia się .

Zdaniem Sądu, spełniona została również trzecia przesłanka – funkcjonalna. Wątpliwości w przedmiocie konstytucyjności wskazanych w pytaniu przepisów podatkowych mają bowiem bezpośredni związek z rozstrzygnięciem sporu tj. oceną prawidłowości wydanej przez organ decyzji dotyczącej wymiaru podatku od spadków i darowizn. W opinii Sądu, uznanie przez Trybunał niekonstytucyjności wskazanych w pytaniu prawnym przepisów spowoduje konieczność wydania wyroku, który nie uchyli wprawdzie mocy całości art. 4a ust.1 pkt. 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jednolity Dz. U. z 2004r. Nr 142 poz. 1514 ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2007r. do dnia 31 grudnia 2008r., lecz stwierdzi jedynie niezgodność z Konstytucją tej części tegoż przepisu, która uzależnia prawo do zwolnienia z podatku od warunku złożenia zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy i praw w terminie jednego miesiąca od uprawomocnienia się orzeczenia sądowego stwierdzającego nabycie prawa do spadku. Powyższa konstatacja o braku zgodności z Konstytucją części ww. przepisu upoważni z kolei orzekający sąd administracyjny do dokonania wykładni zasad zwolnienia podatkowego przy nabyciu spadku z pominięciem, zakwestionowanej przez Trybunał, części aktu prawnego.

Wobec powyższego, zdaniem Sądu, odpowiedź Trybunału na zadane pytanie prawne w niniejszej sprawie będzie mieć wpływ na jej rozstrzygnięcie, ponieważ przesądzenie konstytucyjności lub ewentualne ustalenie niekonstytucyjności we wskazanym zakresie przepisów art. 4a ust.1 pkt 1 cyt. ustawy o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2007r. do dnia 31 grudnia 2008r. upoważni Sąd do dokonania ich wykładni zgodnej z wyrokiem Trybunału. Naruszenie zaś tych przepisów przez organy podatkowe jest m.in. zarzutem złożonej skargi ponieważ treść ww. przepisów była podstawą przyjętej przez organy wykładni, skutkiem której było wydanie decyzji ustalającej wymiar podatku od spadków i darowizn, podczas gdy podatniczka domagała się uznania, iż powinno przysługiwać jej zwolnienie podatkowe. W ocenie Sądu spełniona więc została także i funkcjonalna przesłanka uzasadniająca przedstawienie zapytania Trybunałowi.

Dodatkowo, w związku ze zmienionym brzmieniem ww. art. 4a ust.1 pkt. 1 cyt. ustawy o podatku od spadków i darowizn w dacie rozpoznawania skargi (brzmienie przepisu, o czym poniżej, uległo zmianie z dniem 1 stycznia 2009r.) należy zauważyć, że w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wyrażano wielokrotnie pogląd, iż samo uchylenie bądź zmiana przepisu, który jest przedmiotem kontroli, nie stanowi jeszcze przesłanki wystarczającej dla uznania, że wystąpiła w pełni utrata mocy obowiązującej

tego przepisu. Należy bowiem uznać, że przepis dalej obowiązuje, jeżeli wywołuje skutki prawne, czyli nadal możliwe jest jego zastosowanie do jakiejkolwiek sytuacji z przeszłości, teraźniejszości lub przyszłości (por. rozstrzygnięcia TK z dnia: 5 stycznia 1998 r., P. 2/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 1, s. 6-7; 18 listopada 1998 r., SK 1/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 120, s. 677; 17 listopada 2004 r., SK 54/03, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 113; 18 września 2006 r. SK 15/05 OTK-A 2006/8/106). Sporne przepisy nadal należy stosować (czego przykładem jest rozpoznawana sprawa – zaskarżona decyzja organu odwoławczego została wydana 31 grudnia 2010r.) nawet jeżeli organ administracyjny orzeka po dacie nowelizacji, która weszła w życie z dniem, 1 stycznia 2009r.

1. Treść i wykładnia przepisów mających w sprawie zastosowanie.

Powołany wyżej art. 4a ust.1 pkt. 1 cyt. ustawy o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 stycznia 2007r. do dnia 31 grudnia 2008r. dodany został przez art. 1 pkt. 4 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) zmieniającej niniejszą ustawę z dniem 1 stycznia 2007 r. Przepis ten stanowił, że: *„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 ...”* (pozostała część przepisu odnosiła się do dodatkowych warunków zwolnienia, nieistotnych dla rozpoznawanej sprawy).

Przepis ten został zmieniony przez art. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 203 poz.1267) z dniem 1 stycznia 2009 r. Zgodnie z nowym brzmieniem przepisu wydłużeniu uległ termin na dokonanie zgłoszenia z dotychczasowego jednego miesiąca na sześć miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. W ustawie zmieniającej w art. 2 wskazano, że terminy, o których mowa

w art. 4a ust. 1 pkt. 1 i ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą, stosować należało w przypadkach, w których obowiązek podatkowy powstał po dniu 31 grudnia 2008 r.

Powyższe oznacza, że skutki brzmienia cyt. ustawy o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2007r. do 31 grudnia 2008r. nadal trwają. Nie przewidziano bowiem przepisów, które umożliwiałyby skorzystanie z dobrodziejstwa wydłużonego terminu również przez osoby, co do których obowiązek podatkowy powstał w okresie od dnia 1 stycznia 2007r. do dnia 31 grudnia 2008r., pomimo, że pierwotnie projekt poselski (druk sejmowy nr 341 Sejmu VI kadencji) przewidywał takie uregulowanie w projektowanym art.2 ustawy zmieniającej, a projekt ten zebrał w tej części pozytywne opinie ekspertów ds. legislacji (opinia prof. H. Dzwonkowskiego z dnia 22 kwietnia 2008r. oraz opinia eksperta Biura Analiz Sejmowych Joanny Strzeleckiej z dnia 21 kwietnia 2008r.).

Jak zauważał opiniujący projekt poselski prof. H.Dzwonkowski: „ ... bądź to ze względu na niską świadomość prawną obywateli, bądź to ze względu na długotrwałe postępowania działowe (o podział majątku) podatnicy, wbrew intencjom ustawodawcy, często nie byli w stanie uniknąć płacenia podatku. Szczególnie niekorzystna sytuacja dotyczy tych podatników, którzy nie są w stanie określić wartości nabytego majątku, gdyż wydane w ich sprawie postanowienie o nabyciu spadku określa jedynie w jakiej części poszczególni spadkobiercy zostali powołani do spadku. Tymczasem elementem obligatoryjnym każdego zgłoszenia nabycia naczelnikowi urzędu skarbowego rzeczy lub prawa, które dokonywane jest na urzędowym formularzu, jest szczegółowe wskazanie poszczególnych składników majątku, które uzyskał podatnik oraz określenie ich wartości. Zatem w przypadku, gdy po uprawomocnieniu się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku toczy się postępowanie działowe, podatnicy nie są w stanie w ciągu jednego miesiąca podjąć oraz zakończyć wszystkich koniecznych czynności, które pozwalają uzyskać pewną i ostateczną wiedzę zarówno w zakresie otrzymanych rzeczy oraz praw, jak również ich wartości.” (str.3 opinii z dnia 22 kwietnia 2008r. do druku sejmowego nr 341 Sejmu VI kadencji).

Podobnie, w drugiej z ww. opinii, jej autorka Joanna Strzelecka – specjalista ds. finansów publicznych, wskazywała, że w proponowanym projekcie: „Z punktu widzenia społecznego zawarta w nim zmiana regulacji prawnych stwarza podatnikowi możliwości do wywiązania się z ciążących na nim obowiązków podatkowych

związanych z nabyciem rzeczy i praw majątkowych. Obowiązujące dotychczas przepisy ustanawiające zbyt krótki termin zgłoszenia od powstania obowiązku podatkowego uniemożliwiały wielu podatnikom wywiązanie się z ciążących zobowiązań, a ponieważ dotrzymanie terminu zgłoszenia warunkowało zwolnienie podatkowe, podatnicy ci mogli być narażeni na konieczność zapłacenia podatku. W szczególności dotyczyło to zgłoszenia nabycia spadku w wyniku orzeczenia sądu. Wycenienie wartości spadku niejednokrotnie było niemożliwe do przeprowadzenia w tak krótkim terminie. A zatem konsekwencje wynikające z ustalenia nierealnego terminu spadały na podatnika. Konstrukcja prawa powinna zapewniać podatnikowi możliwość wywiązania się z nałożonych na niego prawem obowiązków”.

Z dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że podatnikom sprawiało niejednokrotnie trudność prawidłowe obliczenie daty uprawomocnienia się postanowienia o nabyciu spadku (a więc początkowej daty biegu terminu na dokonanie zgłoszenia nabycia własności rzeczy i praw) spowodowane koniecznością wyinterpretowania (wobec braku wyraźnego przepisu) 21 dniowego terminu uprawomocnienia się postanowienia sądowego. Trudność ta dodatkowo potęgowana była stosowanymi przez sądy powszechne pieczęciami o prawomocności (tak jak w rozpatrywanej sprawie), gdzie wskazywano wyłącznie datę stwierdzenia, że postanowienie stało się prawomocne, a nie datę, z którą postanowienie stało się prawomocne. W konsekwencji podatnicy błędnie przyjmowali, że bieg terminu na zgłoszenie nabycia własności rzeczy i praw w drodze spadku rozpoczął się z dniem stwierdzenia przez sędziego referenta, że wydane w sprawie postanowienie o nabyciu spadku stało się prawomocne . Z orzecznictwa sądów administracyjnych (opis stanów faktycznych zawarty w wyrokach) wynika, że wielokrotnie podatnicy z powodu mylnego utożsamienia daty stwierdzenia prawomocności z datą prawomocności postanowienia o nabyciu spadku, a także z powodu konieczności oczekiwania na otrzymanie postanowienia o nabyciu spadku – uchybiali jednomiesięcznemu terminowi na dokonanie zgłoszenia. Przykładowymi wyrokami są: wyroki WSA w Krakowie z dnia 26 kwietnia 2011r. I SA/kr 167/11 oraz z dnia 10 marca 2011r. I SA/Kr 98/11; WSA w Szczecinie z 29 lipca 2009r. I SA/Sz 341/09, WSA we Wrocławiu z dnia 22 lutego 2011 I SA/Wr 883/10, WSA w Gliwicach z dnia 26 stycznia 2011 I SA/GI 491/10, WSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2010r. I SA/Wa 1271/10 i I SA/Wa 1034/10, NSA z dnia 3 listopada 2010r. II FSK 1171/09, z dnia 5 października 1010 II FSK 916/09, z dnia 21 września 2010r. II FSK 685/09 z dnia 10 grudnia 2009r. II FSK 1178/08 .

Bardzo często zdarzały się sytuacje, iż podatnicy postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku zawierające klauzulę prawomocności otrzymywali już po upływie miesięcznego terminu, o którym mowa w art. 4a ust.1 pkt 1 cyt. ustawy o podatku od spadków i darowizn (wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 grudnia 2009 r. I SA/Kr 1013/09, wyroki WSA w Warszawie z dnia 30 listopada 2009 r. III SA/Wa 1232/09, z dnia 30 listopada 2009 r. III SA/Wa 1239/08, wyroki WSA w Poznaniu z dnia 10 kwietnia 2008 r. I SA/Po 179/08, z dnia 13 marca 2008 r. I SA/Po 1704/07).

3. Podstawy niekonstytucyjności art. 4a ust.1 pkt 1 cyt. ustawy o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2007r. do dnia 31 grudnia 2008r. w świetle wzorca konstytucyjnego, określonego w art. 2 Konstytucji.

Powołany przepis art.2 Konstytucji dotyczy zasady poprawnej (przyzwoitej) legislacji, która z kolei źródło swe znajduje w zasadzie zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wywiedzionej z podstawowej zasady demokratycznego państwa prawa Konstytucji (zob. np. wyrok TK z dnia 27 października 2010r. K 10/08 OTK-A 2010/8/81 oraz powołany tamże wyrok TK z 11 stycznia 2000 r., K 7/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 2). Zgodnie z poglądami Trybunału konstytucyjna zasada określoności przepisów prawa determinuje przede wszystkim obowiązek ustawodawcy zachowania należytej poprawności, precyzji i jasności przepisów prawnych. Przepisy powinny być konstruowane poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego (wyrok TK z 21 marca 2001 r., K 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51).

Dodatkowo, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, istotnym jest rozumienie przez Trybunał zasady ochrony zaufania do państwa prawa wyrażone w wyroku z dnia 19 grudnia 2002 r. - K 33/02 OTK-A 2002/7/97. Trybunał wskazał w nim, że konieczność respektowania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wywiedziona z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) obejmuje zakaz tworzenia prawa, które wprowadzałoby pozorne instytucje prawne. Ocenie z punktu widzenia zasady ochrony zaufania podlega więc sposób ochrony praw przyznanych jednostce, a nie jego treść. Brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji.

W świetle powyżej przytoczonych poglądów Trybunału sposób ochrony prawa do zwolnienia podatkowego budzi wątpliwości, czy ustawodawca nie naruszając

powyżej zasady zapewnił realną możliwość skorzystania z dobrodziejstwa zwolnienia podatkowego.

Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie sporny przepis art. 4a ust.1 pkt. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2007r. do dnia 31 grudnia 2008r. w części dotyczącej terminu na dokonanie zgłoszenia nabycia własności rzeczy i praw tylko pozornie wydaje się być precyzyjny. Określa on teoretycznie w sposób wyraźny miesięczny termin na dokonanie czynności (zgłoszenia) liczony od daty uprawomocnienia się orzeczenia o stwierdzeniu nabycia spadku. Termin ten jest zbieżny z dotychczasowymi terminami na złożenie zeznań o nabyciu spadku. Niemniej jednak wątpliwości Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie wzbudził fakt, że w praktyce, jak już sygnalizowano wcześniej, termin ten trudno jest zachować podatnikom. Termin ten, zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem sądów administracyjnych (wyjątkiem jest wyrok NSA z dnia 18 marca 2001r. II FSK 1801/09) w ogóle nie podlega przywróceniu jako termin prawa materialnego (por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 lipca 2009r. I SA/GI 214/09, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 maja 2009r. III SA/Po 102/09; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 lipca 2009 I SA/Sz 342/09; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 17 marca 2009r. I SA/Wr 1024/08, wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 15 grudnia 2009r. I SA/Go 534/09). W konsekwencji trudności, nawet niezawinione przez podatnika, w jego dotrzymaniu nie mogą stać się podstawą jego przywrócenia.

Jednakże, w opinii Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, konstruowanie przez ustawodawcę warunków zwolnienia podatkowego w taki sposób aby w praktyce korzystanie ze zwolnienia było znacznie utrudnione a nawet niemożliwe i to z przyczyn niezależnych od podatnika, nasuwa wątpliwości natury konstytucyjnej co do zasady zaufania do państwa prawa i prawidłowej legislacji.

Nie negując swobody ustawodawcy w decydowaniu o rozmiarach zwolnień podatkowych, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, budzi wątpliwości taki sposób kształtowania warunków zwolnienia, że w praktyce podatnicy, którzy mogliby skorzystać z dobrodziejstwa korzystnych przepisów, tracą uprawnienie wyłącznie z powodu niedostosowania wymogów formalnych warunków uzyskania prawa do zwolnienia do obowiązującego systemu prawa i praktyki jego stosowania przez organy państwowe.

Należy bowiem zauważyć, że termin uprawomocnienia się orzeczenia o nabyciu spadku nie został określony w sposób jasny dla przeciętnego, nie posiadającego wykształcenia prawniczego, obywatela. W tym, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, można upatrywać naruszenia zasad prawidłowej legislacji.

Zgodnie z art.363§1 kpc orzeczenie sądu staje się prawomocne, jeżeli nie przysługuje co do niego środek odwoławczy lub inny środek zaskarżenia. Powołany przepis nie wymienia więc w sposób wyraźny ilości dni jakie muszą upłynąć od daty wydania orzeczenia do daty jego uprawomocnienia się. W rezultacie data uprawomocnienia się orzeczenia o stwierdzeniu nabycia spadku zależeć będzie od tego, czy w ogóle został wniesiony wniosek o uzasadnienie (o którym nie wszyscy uczestnicy postępowania muszą wiedzieć) i od daty doręczenia przez Sąd odpisu postanowienia wraz z uzasadnieniem. W sytuacji, gdy wniosek o uzasadnienie postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku w ogóle nie zostanie złożony, postanowienie to uprawomocnia się po upływie 21 dni od daty wydania orzeczenia, ale okres ten nie został w żadnym przepisie procedury cywilnej wymieniony w sposób podający wyraźnie ilość dni jaka musi upłynąć od daty wydania orzeczenia do daty jego uprawomocnienia się. Termin 21 dni jest bowiem w istocie sumą terminów na złożenie wniosku o uzasadnienie (7 dni) oraz terminu na wniesienie apelacji (14 dni). W konsekwencji, przeciętnie wykształcony uczestnik postępowania w sprawie o nabycie spadku (nawet jeżeli jest jedynym uczestnikiem i z tego powodu posiada pełnię informacji o ewentualnie wniesionych środkach zaskarżenia) w żaden sposób nie otrzymuje wyraźnej informacji o dacie uprawomocnienia się postanowienia w przedmiocie nabycia spadku, w szczególności również dlatego, że pieczęcie o uprawomocnieniu się postanowienia sądowego znajdujące się na wydawanych odpisach również nie zawierają tych danych, a nawet wprowadzają w błąd.

Niezwykle istotnym w sprawie jest bowiem, że stosowane w sądach powszechnych urzędowe pieczęcie podają jedynie datę stwierdzenia prawomocności, a nie datę uprawomocnienia się orzeczenia. Tak było i w rozpatrywanej sprawie, gdzie Sąd Rejonowy dla K stwierdził dnia 27 marca 2008 r. , że postanowienie stało się prawomocne. Zarówno z treści odwołania jak i złożonej skargi wynika , iż skarżąca dalej przekonana jest, iż to Sąd Rejonowy błędnie określił datę prawomocności postanowienia , a następnie pismem z dnia 10 lipca 2008 r. kwestię

tę wyjaśnił. Stwierdzenie prawomocności z reguły następuje z opóźnieniem wynikającym z oczekiwania przez sędziego referenta na upływ dodatkowych dni niezbędnych na sprawdzenie, czy nie wniesiono środków zaskarżenia nadając stosowne pisma na pocztę. W praktyce data stwierdzenia prawomocności nie jest nigdy datą uprawomocnienia się orzeczenia.

W rezultacie uczestnik postępowania – podatnik nie dysponuje odpisem postanowienia z potwierdzoną jego prawomocnością w momencie rozpoczęcia biegu terminu na dokonanie zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy i prawa w trybie ww. art. 4a ust.1 pkt. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2007r. do dnia 31 grudnia 2008r. Data prawomocności postanowienia o nabyciu praw do spadku jest niezbędnym elementem zgłoszenia SD-Z2 (przypis 1 do formularza wprowadzonego rozporządzeniem 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, przy czym wzór formularza uległ zmianie – w sposób nie mający znaczenia dla niniejszej sprawy – z dniem 1 stycznia 2008 i obowiązywał do dnia 31 grudnia 2008r.), stąd niemożliwym było praktycznie złożenie zgłoszenia przed datą otrzymania odpisu postanowienia o nabyciu spadku z klauzulą prawomocności. W praktyce organy żądały zresztą dołączania do zgłoszenia SD-Z2 postanowień o stwierdzeniu nabycia spadku.

W rozpoznawanej sprawie podatniczka miała wyłącznie jeden dzień na dokonanie takiego zgłoszenia, co potwierdził również Sąd Rejonowy dla K w piśmie z dnia 10 lipca 2008 r. (k.38)

Należy też podkreślić, że analogiczny termin (jednego miesiąca) na złożenie zeznania podatkowego nie powoduje w praktyce dolegliwości w postaci ujemnych skutków podatkowych związanych z faktem jego niedochowania. Zeznanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn jedynie wszczyna postępowanie podatkowe. Wydawana w sprawie decyzja ma charakter konstytutywny co oznacza, że dopiero po upływie 14 dni od daty jej otrzymania podatnik popada w zwłokę i zobowiązany jest do naliczania odsetek z tytułu zaległości podatkowych. Tak więc spóźnione zeznanie podatkowe nie skutkuje obowiązkiem zapłaty odsetek.

Na marginesie jedynie, gdyż ta okoliczność faktyczna nie wystąpiła w sprawie, należy podzielić argumentację prof. H. Dzwonkowskiego o zbyt krótkim terminie na

dokonanie zgłoszenia z powodu konieczności ustalenia wartości nabytego majątku wchodzącego do spadku. W praktyce orzeczniczej Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, z uwagi właśnie na trwające prace legislacyjne zmierzające do umożliwienia podatnikom skorzystania z dobrodziejstwa wydłużenia terminu na dokonanie zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy i praw w drodze spadku – Sąd, działając na zgodny wniosek stron zawieszał postępowania sądowe (postanowienie WSA w Krakowie z dnia 21.10.2008 r. I SA/Kr 929/08 i postanowienie z dnia 3.07.2008 r. I SA/Kr 1505/07)

Reasumując, w świetle rozważań Trybunału Konstytucyjnego, który w wyroku z dnia 28 lutego 2006 r. P 13/05 OTK-A 2006/2/20 (sprawa dotyczyła sposobu doręczeń pism sądowych) stwierdził, że: *„Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie systemu, jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych”* (wyrok z 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138, s. 690). *Zasada zaufania jednostki do państwa i prawa wymaga takiego uregulowania (...), aby jednostka, która działa w dobrej wierze i dokłada należytej staranności, nie była zaskakiwana negatywnymi konsekwencjami ...”* – w opinii Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie, rozważania te są również adekwatne do rozpatrywanej sprawy i uzasadniają podniesione w pytaniu wątpliwości natury konstytucyjnej.

4. Zawieszenie postępowania

Zgodnie z art. 124 § 1 pkt. 5 p.p.s.a. sąd zawiesza postępowanie z urzędu w razie przedstawienia przez sąd w tym postępowaniu pytania prawnego Trybunałowi Konstytucyjnemu. Mając zatem na uwadze treść przytoczonego przepisu Sąd orzekł jak w pkt. 2 sentencji postanowienia.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność
Miełrewna Sekretariatu
Margarjeta Konopka