

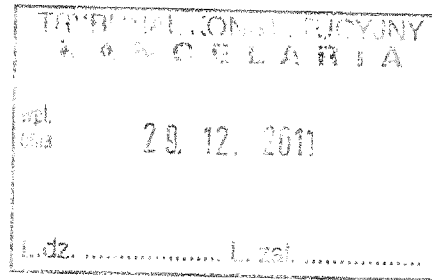


RZECZPOSPOLITA POLSKA  
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 29 grudnia 2011 r.

PG VIII TK 73/11

(P 43/11)



## TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z pytaniem prawnym 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 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r., w zakresie w jakim, w przypadku nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia, uzależnia prawo do zwolnienia od podatku od dokonania zgłoszenia tegoż nabycia 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 tworzonych przez nie prawa, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji

- na podstawie art. 33 w zw. z art. 27 pkt 5 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) -

przedstawiam następujące stanowisko:

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.), 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 ze zm.), w zakresie w jakim, w przypadku nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, 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 tworzonych przez nie prawa, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

### UZASADNIENIE

Pytanie prawne zostało skierowane na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Postanowieniem z dnia lutego 2008 r., Sąd Rejonowy dla K  
stwierdził, że spadek po F W nabyli wprost  
na podstawie ustawy jego żona oraz dzieci: M W ,  
A W i E W

Postanowienie uprawomocniło się w dniu 5 marca 2008 r. i wraz z klauzulą prawomocności zostało doręczone M W  
w dniu 4 kwietnia 2008 r.

W dniu 21 kwietnia 2008 r. złożyła ona do Urzędu Skarbowego K  
zgłoszenie o nabyciu rzeczy oraz praw majątkowych po zmarłym  
ojcu (na formularzu SD-Z1).

Pismem z dnia czerwca 2008 r., Naczelnik Urzędu Skarbowego  
K wezwał podatniczkę do złożenia zeznania podatkowego na  
druku SD-3, gdyż zgłoszenie o nabyciu rzeczy i praw majątkowych zostało  
dokonane po upływie miesięcznego terminu określonego w 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. 678 ze zm.), zwanej dalej u.p.s.d., w brzmieniu tegoż  
przepisu 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 ze zm.), zwaną dalej ustawą  
zmieniającą.

Podatniczka złożyła zeznanie podatkowe na druku SD-3 w dniu  
listopada 2008 r.

Naczelnik Urzędu Skarbowego K , w dniu września  
2010 r. wydał decyzję o wymiarze podatku dla M W  
, ustalając jego wysokość w kwocie zł.

Od decyzji tej podatniczka złożyła odwołanie, podnosząc m.in.  
naruszenie przez organ I instancji art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., w brzmieniu  
nadanym ustawą zmieniającą.

Dyrektor Izby Skarbowej w K , decyzją z dnia grudnia 2010 r.  
utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego K

W uzasadnieniu decyzji organ odwoławczy podniósł m.in., że  
podatniczka zgłosiła nabycie spadku po upływie miesięcznego terminu,  
o którym mowa w kwestionowanym przepisie. Dochowanie tego terminu jest  
zaś ustawowym warunkiem do zastosowania zwolnienia od podatku od spadku.  
Organ podniósł ponadto, że możliwość zastosowania zwolnienia

przewidzianego w kwestionowanej regulacji nie jest uzależniona od daty otrzymania prawomocnego postanowienia sądu stwierdzającego nabycie spadku, ani też od daty nadania takiemu postanowieniu klauzuli prawomocności. Decydujące znaczenie dla uzyskania przez podatnika zwolnienia podatkowego ma uprawomocnienie się postanowienia o stwierdzenie nabycia spadku, gdyż wówczas orzeczenie to staje się wiążące w konkretnej sprawie cywilnej. Jednocześnie, zgodnie z art. 1027 K.c., spadkobierca może udowodnić swoje prawa wynikające z dziedziczenia względem osoby trzeciej, która nie rości sobie praw do spadku z tytułu dziedziczenia, tylko poprzez stwierdzenie nabycia spadku.

Organ odwoławczy uznał w związku z tym, że wskazywanie przez odwołującą się na datę znajdującą się na postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku i określającą dzień, kiedy nadano temu orzeczeniu klauzulę prawomocności, również nie usprawiedliwia uchybienia terminowi określonemu w kwestionowanej regulacji.

WSA w Krakowie, rozpoznając skargę na przytoczoną decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w K , powziął wątpliwości co do zgodności z Konstytucją art. 4a ust. 1 u.p.s.d., w brzmieniu tego przepisu przyjętym ustawą zmieniającą.

Sąd pytający podniósł, iż kwestionowany przepis obowiązywał od dnia 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., i został zmieniony ustawą z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 203, poz. 1267), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2009 r. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 4 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., termin na dokonanie zgłoszenia organowi podatkowemu nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych został wydłużony, z dotychczasowego jednego miesiąca do sześciu miesięcy, od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku.

W art. 2 ustawy z dnia 10 października 2008 r. przyjęto, że terminy określone w art. 4 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 u.p.d.s., w nowym ich brzmieniu, mają

zastosowanie w przypadkach, w których obowiązek podatkowy powstał po 31 grudnia 2008 r.

W ustawie z dnia 10 października 2008 r. nie przewidziano przepisów, które umożliwiałyby skorzystanie z *dobrodziejstwa wydłużonego terminu (...)* przez osoby, co do których obowiązek podatkowy powstał w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. (uzasadnienie pytania prawnego, str. 7). Do osób tych mają zatem zastosowanie przepisy u.p.s.d., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r.

WSA w Krakowie wskazał, iż z dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że *podatnikom sprawiało (...)* trudność prawidłowe obliczenie daty uprawomocnienia się postanowienia o nabyciu spadku (...)  
*spowodowane koniecznością wyinterpretowania (wobec braku wyraźnego przepisu) 21 dniowego terminu uprawomocnienia się postanowienia sądowego* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 8).

Sąd podniósł przy tym, że sądy powszechne *stosowały pieczęcie o prawomocności*, gdzie wskazywano wyłącznie datę stwierdzenia prawomocności postanowienia, a nie datę z jaką stało się ono prawomocne – co powodowało, iż podatnicy błędnie utożsamiali datę stwierdzenia prawomocności z datą uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku.

W ocenie Sądu pytającego, okoliczność ta oraz konieczność oczekiwania na otrzymanie postanowienia, powodowały, iż wielokrotnie podatnicy uchybiali miesięcznemu terminowi do zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, o którym mowa w kwestionowanym przepisie.

Sąd pytający zwrócił też uwagę na powszechność sytuacji, w których podatnicy postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku zawierające klauzulę prawomocności, otrzymywali po upływie miesięcznego terminu. Na poparcie tych też Sąd pytający wskazał szereg orzeczeń zarówno wojewódzkich sądów administracyjnych, jak i NSA.

W ocenie WSA w Krakowie, przewidziany w kwestionowanym przepisie sposób ochrony prawa do zwolnienia podatkowego nie zapewnia realnej możliwości skorzystania przez podatników z dobrodziejstwa tego zwolnienia, co narusza wyrażone w art. 2 Konstytucji zasady: poprawnej (przyzwoitej) legislacji oraz ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Uzasadniając ten pogląd, Sąd wskazał m.in., że kwestionowany przepis, w części dotyczącej terminu do zgłoszenia nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, tylko pozornie wydaje się być precyzyjny. Określa on *teoretycznie w sposób wyraźny* miesięczny termin do zgłoszenia nabycia własności rzeczy i praw majątkowych, liczony od daty uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzenie nabycia spadku.

Zdaniem Sądu, określone w kwestionowanej regulacji warunki zwolnienia podatkowego zostały skonstruowane w taki sposób, że w praktyce skorzystanie z tegoż zwolnienia przez podatników *jest znacznie utrudnione, a nawet niemożliwe z przyczyn niezależnych od podatnika* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 10).

Sąd podniósł ponadto, że, określone w kwestionowanym przepisie, formalne warunki uzyskania prawa do zwolnienia podatkowego są niedostosowane do obowiązującego systemu prawa i praktyki jego stosowania przez organy państwowe – w wyniku czego w praktyce podatnicy mogący skorzystać z dobrodziejstwa zwolnienia podatkowego, tracą to uprawnienie.

Sąd dopatruje się naruszenia przez kwestionowany przepis zasad prawidłowej legislacji w tym, że określony w nim termin uprawomocnienia się orzeczenia o nabyciu spadku *nie został określony w sposób jasny dla przeciętnego, nie posiadającego wykształcenia prawniczego, obywatela* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 11).

WSA podniósł, że art. 363 § 1 k.p.c. *nie wymienia w sposób wyraźny*, ile dni musi upłynąć od daty wydania orzeczenia do daty jego uprawomocnienia

się. W konsekwencji, *przeciętnie wykształcony uczestnik postępowania w sprawie o nabycie spadku*, nawet posiadający pełną informację o środkach zaskarżenia wniesionych od wydanego orzeczenia, *w żaden sposób nie otrzymuje wyraźnej informacji* o dacie uprawomocnienia się postanowienia w przedmiocie nabycia spadku. W ocenie Sądu, jest to w szczególności wynikiem tego, iż *pieczęcie o uprawomocnieniu się postanowienia sądowego znajdujące się na wydawanych odpisach również nie zawierają tych danych, a nawet wprowadzają w błąd* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 11).

Sąd pytający podniósł przy tym, że, w sprawie w związku z którą zostało skierowane pytanie prawne, podatniczka była przekonana, że postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku uprawomocniło się z datą stwierdzenia jego prawomocności wskazanej na pieczęci urzędowej.

Zdaniem Sądu, w praktyce data stwierdzenia prawomocności nigdy nie jest datą uprawomocnienia się orzeczenia, co wynika m.in. z konieczności sprawdzenia, czy nie wniesiono środków odwoławczych, a co wiąże się z upływem określonego czasu.

WSA podniósł, że, w rezultacie, podatnicy będący uczestnikami postępowania o stwierdzenie nabycia spadku nie dysponują odpisem tegoż postanowienia, z potwierdzeniem jego prawomocności, w momencie rozpoczęcia biegu terminu na dokonanie zgłoszenia w trybie określonym w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. (w jego brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r.).

Sąd wskazał przy tym, że data uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku jest niezbędna do dokonania zgłoszenia podatkowego o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych, stąd w praktyce niemożliwym było jego dokonanie przed otrzymaniem odpisu stosownego postanowienia z klauzulą prawomocności. Tym bardziej, że organy podatkowe miały żądać dołączenia do zgłoszenia postanowień o stwierdzenie nabycia spadku. Sąd podkreślił przy tym, że, w sprawie przed nim zawistej,

podatniczka miała wyłącznie jeden dzień na dokonanie przedmiotowego zgłoszenia.

WSA w Krakowie podniósł ponadto, że, przewidziany w kwestionowanym przepisie, termin do dokonania zgłoszenia jest zbyt krótki z powodu konieczności ustalenia wartości majątku wchodzącego do spadku.

W konsekwencji, WSA przyjął, iż kwestionowana regulacja narusza zasadę prawidłowej legislacji oraz zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, które zostały wyrażone w art. 2 Konstytucji.

Pytanie prawne WSA w Krakowie spełnia przesłanki niezbędne do jego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Pytanie zostało zadane przez sąd, a jego przedmiotem jest zgodność przepisu ustawy z Konstytucją. Sąd w sposób przekonywający wykazał też związek pomiędzy orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego, dotyczącym zgodności z Konstytucją kwestionowanej regulacji, a rozstrzygnięciem sprawy w związku z którą zostało skierowane pytanie prawne.

Jak zasadnie przyjął Sąd pytający, nie stanowi też przeszkody w rozpoznaniu pytania prawnego okoliczność, że przepis art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. w kwestionowanym brzmieniu nie obowiązuje od dnia 1 stycznia 2009 r., gdyż został zmieniony ustawą z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 203, poz. 267).

Podnieść w związku z tym należy, że przepis, którego konstytucyjność została zakwestionowana we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej, zachowuje moc obowiązującą w rozumieniu art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym dopóty, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej przepisów, jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, określona w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, występuje



dopiero wówczas, gdy dane przepisy nie mogą być stosowane do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 31 stycznia 2001 r. sygn. P 4/99, OTK ZU Nr 1/2001, poz. 5 oraz 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU Nr 8/2001, poz. 257).

Zgodnie z regulacją intertemporalną stosowaną w postępowaniu sądownoadministracyjnym, miarodajną także dla spraw podatkowych, nawet uchylone przepisy będą miały zastosowanie do stanów faktycznych, jakie zaistniały w okresie ich obowiązywania. Wynika to z zasady *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji [por. art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 123, poz. 1270 ze zm.)]. W sprawie, na tle której sformułowane zostało pytanie prawne, podstawą rozstrzygnięcia jest art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., w brzmieniu nadanym mu ustawą zmieniającą.

Umorzenie postępowania w niniejszej sprawie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, byłoby ponadto niedopuszczalne z uwagi na przepis art. 39 ust. 3 tej ustawy.

W przedmiotowej sprawie spełnione są bowiem, określone w tym przepisie przesłanki pozwalające na uznanie, że zachodzi związek między kwestionowaną regulacją i ochroną konstytucyjnych praw i wolności (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 lipca 2009 r., sygn. SK 61/08, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 120).

Zakwestionowany przepis zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery chronionych konstytucyjnie praw i wolności, nie istnieje zaś żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim ów przepis utracił moc obowiązującą. Tylko ewentualne pozbawienie go mocy prawnej – w następstwie stwierdzenia jego

niekonstytucyjności – stanowić będzie skuteczny środek dla przywrócenia ochrony praw naruszonych zastosowaniem kwestionowanej regulacji prawnej.

Zatem, mimo formalnej utraty mocy obowiązującej przez kwestionowaną regulację, kontrola jej konstytucyjności w przedmiotowej sprawie jest dopuszczalna.

Jako wzorzec kontroli konstytucyjnej, w pytaniu prawnym wskazany został art. 2 Konstytucji i wyrażone w nim zasady: przyzwoitej legislacji oraz zaufania obywatela do państwa i tworzonych przez nie prawa.

O zasadzie przyzwoitej legislacji mówi się jako o *systemie ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, jak należy dokonywać zmian w państwie prawnym* (K. Działocha, T. Balasiński, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, Przegląd Legislacyjny 2006, nr 3, str. 6).

Nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Zasada przyzwoitej legislacji obejmuje między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów. Powinny być one formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217, 28 października 2009 r., sygn. Kp 3/09, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 138, 18 marca 2010 r., sygn. K 8/08, OTK ZU

nr 3/A/2010, poz. 23, 4 listopada 2010 r., sygn. K 19/06, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 96 oraz 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09, OTK ZU nr 2/A/2011, poz. 8).

Zasady poprawnej legislacji obejmują również podstawowy, z punktu widzenia procesu prawotwórczego, etap formułowania celów, które mają zostać osiągnięte przez ustanowienie określonej normy prawnej. Stanowi to podstawę oceny, czy sformułowane ostatecznie przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wysławianą normę oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13).

Ważnym elementem zasady poprawnej legislacji jest przestrzeganie wymogów spójności logicznej i aksjologicznej systemu prawnego. Z tego względu, poprawność legislacyjna to także stanowienie przepisów prawa w sposób logiczny i konsekwentny, z poszanowaniem zasad ogólnosystemowych oraz z zachowaniem należytych aksjologicznych standardów. Niezgodne z tą zasadą byłoby więc wprowadzanie do obrotu prawnego przepisów, które tworzą regulacje prawne niekonsekwentne i niedające się wytłumaczyć w zgodzie z innymi przepisami prawa. Celowość i ewentualna zasadność wprowadzania w życie danych regulacji prawnych nie może być wytłumaczeniem dla tworzenia prawa w sposób chaotyczny i przypadkowy. Dowolność i przypadkowość wprowadzanych w życie przepisów prawnych jest zatem złamaniem zasady poprawnej legislacji, które stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18, 23 października 2007 r., sygn. P 28/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 106 i 15 listopada 2010 r., sygn. P 32/09, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 100).

Składową przyzwoitej legislacji jest również racjonalizm stanowionego prawa. Legislacja nieracjonalna nie może być w demokratycznym państwie prawnym uznana za przyzwoitą, choćby nawet spełniała wszelkie formalne

kryteria poprawności (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 maja 2005 r., sygn. P 6/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 50).

Nieprawidłowa legislacja może zadecydować o uznaniu naruszenia art. 2 Konstytucji tylko wyjątkowo, a mianowicie wtedy, gdy nieprawidłowości techniki legislacyjnej prowadzą do negatywnych skutków materialnoprawnych, zwłaszcza – godzą w interesy adresatów norm prawnych, czy też – ze względu na niedającą się usunąć dwuznaczność przepisów – mogą spowodować zróżnicowanie sytuacji prawnej adresatów. Jedynie kwalifikowana, tj. niedająca się usunąć uznanymi metodami wykładni, nieostrość czy niejasność przepisu może stanowić podstawę stwierdzenia jego niekonstytucyjności (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 maja 2004 r., sygn. P 2/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 39, 9 października 2006 r., sygn. K 12/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 120 i 3 marca 2011 r., sygn. K 23/09, *op. cit.*).

Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, określana też mianem zasady lojalności państwa wobec obywatela, ściśle wiąże się z bezpieczeństwem prawnym jednostki. Wyraża się ona w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 lutego 2001 r., sygn.K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29). Opiera się ona na pewności prawa, czyli takim zespole cech przysługujących prawu, które gwarantują jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiając jej decydowanie o swoim postępowaniu na podstawie pełnej znajomości przesłanek działania organów państwa, a zarazem znajomości konsekwencji prawnych, jakie postępowanie to może za sobą pociągnąć (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138). Zasada ta obejmuje zakaz tworzenia prawa,

które wprowadzałyby pozorne instytucje prawne. Brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji (*vide* - wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97).

Przepis art. 4a u.p.s.d. został wprowadzony ustawą zmieniającą, która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r. Jego wprowadzenie uzasadniano koniecznością szczególnej ochrony sytuacji majątkowej rodziny oraz faktem, że nieodpłatne przekazywanie majątku odbywa się, co do zasady, między osobami najbliższymi. Wskazano m.in., że *[s]zczególne powiązania osobiste i rodzinne między krewnymi w linii prostej oraz małżonkami uzasadniają całkowite zwolnienie od podatku nabycie rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, ojczyma i macochę (art. 1 pkt 4 projektu). Jednocześnie proponuje się, aby wprowadzenie całkowitego zwolnienia od podatku następowało pod warunkiem zgłoszenia faktu nabycia majątku organowi podatkowemu, a dodatkowo w przypadku gdy wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatecznie nabycie, przekracza kwotę wolną od podatku dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej (9.637 zł), a przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, udokumentowania ich otrzymania dowodem przekazania na rachunek bankowy obdarowanego albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym (art. 1 pkt 4 projektu). Wprowadzenie tych warunków ma na celu zapewnienie szczelności systemu podatkowego.*

*Obowiązek zgłaszania organowi podatkowemu majątku nabytego pod tytułem darmym przez nabywców zwolnionych od podatku, który zastąpi składanie przez te osoby zeznań podatkowych o nabyciu rzeczy lub praw*

*majątkowych, ma na celu uzyskanie pewności prawnopodatkowej odnośnie nabytego majątku.*

*(...). Projektowane rozwiązanie, jako uwzględniające bliskie relacje rodzinne, wydaje się słuszne społecznie, a ponadto powinno przynieść korzyści w postaci regulowania stanów prawnych nieruchomości i aktualizowania w rejestrach danych dotyczących właścicieli, m.in. w ewidencji gruntów i budynków (katastrze nieruchomości) oraz księgach wieczystych. Ułatwi także porządkowanie spraw majątkowych za życia (uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, druk nr 736, Sejm V kadencji).*

Art. 4a ust. 1 u.p.s.d., w brzmieniu przyjętym ustawą zmieniającą, stanowił:

*Art. 4a. 1. 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, oraz*
- 2) udokumentują - w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 - ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.*

Przepis ten, w cytowanym brzmieniu, obowiązywał od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r.

Z dniem 1 stycznia 2009 r. art. 4a ust. 1 u.p.s.d. został zmieniony ustawą z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 203, poz. 1267), otrzymując brzmienie:

*Art. 4a. 1. 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 2-8 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, oraz*
- 2) udokumentują - w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 - ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek bankowy nabywcy albo jego rachunek prowadzony przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub przekazem pocztowym.*

Przesłanką zastosowania zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 4a ust. 1 u.p.s.d. jest wypełnienie przez podatnika obowiązku zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w określonym terminie.

Zgodnie z art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., zgłoszenie powinno nastąpić w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 2 –

8 i ust. 2 tejże ustawy, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia (jak w sprawie, na tle której sformułowano pytanie prawne) w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku.

Terminy te są terminami prawa materialnego i nie podlegają przywróceniu na podstawie art. 162 § 1 - 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.).

Jeżeli nabywca dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych po upływie wymienionych terminów, może skorzystać ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 4a ust. 1 u.p.s.d., pod warunkiem, że zgłosi te rzeczy lub prawa majątkowe naczelnikowi urzędu skarbowego nie później niż w terminie miesiąca od dnia, w którym dowiedział się o ich nabyciu, oraz uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu (art. 4a ust. 2 u.p.s.d.).

W art. 4a ust. 4 u.p.s.d. przyjęto, że obowiązek zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych organowi podatkowemu nie obejmuje przypadków, gdy:

- wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby lub po tej samej osobie w okresie 5 lat, poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, nie przekracza kwoty określonej w art. 9 ust. 1 pkt 1 tejże ustawy lub
- nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego.

Zgodnie z art. 4a ust. 3 u.p.s.d., w przypadku niespełnienia warunków określonych w ust. 1 i 2 tegoż artykułu, nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Konsekwencją niedotrzymania warunku zgłoszenia w terminie naczelnikowi urzędu skarbowego nabycia rzeczy lub praw majątkowych będzie więc opodatkowanie tegoż nabycia według zasad określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej.



Zgłoszenie organowi podatkowemu nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia powinno być dokonane na formularzu określonym w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie wzorów zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (Dz. U. Nr 243, poz. 1762 ze zm.), wydanym na podstawie art. 4a ust. 5 u.p.s.d.

Podnieść należy, że art. 4a ust. 1 u.p.s.d. przewiduje zwolnienie podatkowe o najszerszym zakresie z przewidzianych w tejże ustawie zwolnień. Przepis ten nie wprowadza bowiem limitu wartości nabytej rzeczy lub praw majątkowych jako przesłanki zwolnienia podatkowego. Dla jego zastosowania nie ma także znaczenia miejsce położenia nabytych rzeczy czy też miejsce wykonywania nabytych praw majątkowych.

Przewidziane w art. 4a ust. 1 u.p.s.d. zwolnienie podatkowe obejmuje małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę. Osoby te zaliczane są do tzw. zerowej grupy podatkowej. Zwolnienie podatkowe dotyczy nieodpłatnego nabycia przez te osoby (w drodze darowizny lub spadkobrania) własności rzeczy lub praw majątkowych. Zwolnienie od podatku przewidziane w art. 4a ust. 1 u.p.s.d. jest zwolnieniem o charakterze podmiotowym. Przepis ten nie wyłącza stosowania przepisów u.p.s.d. wobec określonej w nim grupy podatników, lecz wprowadza w stosunku do nich zwolnienie podatkowe.

W kontekście oceny zgodności kwestionowanej regulacji z Konstytucją podnieść należy, że ustawa zasadnicza uprawnia ustawodawcę do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz przyznaje mu swobodę w sferze kształtowania dochodów i wydatków państwa. W dziedzinie prawa daninowego organy władzy ustawodawczej mają w związku z tym szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę

gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się w treści tych regulacji polityka podatkowa (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81). Dokonanie takiego wyboru mieści się w zakresie konstytucyjnego upoważnienia ustawodawcy do kształtowania polityki podatkowej.

Konsekwencją swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, który nie jest uprawniony do formułowania ocen odnośnie celowości poszczególnych rozwiązań podatkowych przyjętych przez ustawodawcę. Podważałoby to bowiem, gwarantowaną konstytucyjnie, autonomię regulacyjną ustawodawcy, która znajduje oparcie w innej fundamentalnej zasadzie konstytucyjnej, to jest zasadzie podziału władz, zapisanej w art. 10 ust. 1 Konstytucji (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 listopada 1998 r., sygn. K 12/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 98).

Swoboda regulacyjna ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest w swoisty sposób równoważona obowiązkiem poszanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, w szczególności zaś zasad poprawnej legislacji, stanowiących przejaw ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Rozwiązania podatkowe przyjęte przez ustawodawcę mogą być uznane za niezgodne z Konstytucją, tylko wtedy, gdy w sposób oczywisty naruszają zasady konstytucyjne, w oparciu o które zostały skonstruowane formalne lub materialne ograniczenia dotyczące władztwa daninowego państwa. Brak jest podstaw do uznania takiej niezgodności w sytuacji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii podatkowej, nawet w razie wątpliwości czy wybrał wariant najlepszy (L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz.*, tom III, Warszawa 2003 r. uwagi do art. 84, str. 3).

W świetle art. 217 i art. 84 Konstytucji, dopuszczalna swoboda regulacyjna ustawodawcy jest jeszcze wyraźniejsza w odniesieniu do kształtowania ulg i zwolnień podatkowych.

Art. 217 Konstytucji wyraża zasadę władztwa podatkowego państwa, zastrzegając przy tym wyłączność ustawy dla określenia podmiotów i przedmiotów opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku. Przepis ten dopuszcza zatem wprowadzenie przez ustawodawcę ulg i zwolnień podatkowych, wymagając zachowania formy ustawy. Nie formułuje jednak materialnych ograniczeń, które wyznaczałyby treści i kierunki przyjmowanych w tam zakresie rozwiązań. Prawo do zwolnień podatkowych może być zatem przyznane mocą wyraźnych przepisów ustaw podatkowych lub innych uregulowań rangi ustawowej, obowiązujących lub utrzymanych na dany okres (*vide* – R. Mastalski, *Prawo podatkowe – część ogólna*, Warszawa 1998 r., str. 27 i nast., A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001 r., str. 41-43).

Konstytucja nie gwarantuje podatnikom prawa do zwolnień podatkowych, pozostawiając do uznania ustawodawcy decyzję o ich ewentualnym wprowadzeniu, a co za tym idzie także wybór przyjętych w tym zakresie rozwiązań. Władza ustawodawcza dysponuje możliwością wykorzystania zwolnienia podatkowego jako instrumentu służącego realizacji polityki państwa w danej dziedzinie życia społecznego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/09, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95). O zakresie i przedmiocie zwolnień podatkowych nie decydują przy tym przesłanki o charakterze prawnym, lecz ekonomicznym i społecznym – co powinno zostać uwzględnione przy ocenie konstytucyjności wprowadzających je regulacji.

Podkreślić przy tym należy, że w prawie podatkowym wiodący charakter ma zasada powszechności i sprawiedliwości podatkowej, sformułowana przez

ustrojodawcę w art. 84 Konstytucji, zgodnie z którym każdy ma obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Przewidziane w kwestionowanej regulacji zwolnienie podatkowe nie powinno być zatem traktowane w kategoriach uznanego przez ustawodawcę standardu prawnego, lecz jako – dopuszczalny przez ustawę zasadniczą – ustawowy wyjątek od konstytucyjnej zasady powszechności i równości opodatkowania, przy określaniu którego ustawodawca ma swobodę w kształtowaniu jego konstrukcji prawno-podatkowej.

Podniesiony w pytaniu prawnym zarzut naruszenia, przez kwestionowaną regulację, konstytucyjnej zasady prawidłowej legislacji oraz zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, w następstwie nieprecyzyjnego sposobu określenia w niej początku biegu terminu do zgłoszenia nabycia rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia oraz przyjęcia zbyt krótkiego okresu do dokonania tegoż zgłoszenia – nie jest zasadny.

Zgodnie z kwestionowanym przepisem, podatnik ma miesiąc na dokonanie zgłoszenia nabycia rzeczy i innych praw majątkowych organowi podatkowemu, zaś bieg tegoż terminu liczony jest od daty uprawomocnienia się orzeczenia o stwierdzeniu nabycia przez tegoż podatnika spadku.

Początek biegu terminu do dokonania stosownego zgłoszenia organowi podatkowemu określony został w kwestionowanej regulacji w sposób precyzyjny i jednoznaczny. Zgodnie z przyjętą w niej konstrukcją, ustalenie daty uprawomocnienia się orzeczenia o stwierdzeniu nabycia spadku następuje w oparciu o właściwe przepisy K.p.c.

Podnieść w związku z tym należy, że sprawy spadkowe są rozpoznawane w postępowaniu cywilnym nieprocesowym, w którym orzeczenia wydawane są w formie postanowień, jeżeli przepis szczególny nie stanowi

inaczej (art. 516 K.p.c.). Wobec braku odrębnej regulacji, orzeczenie o stwierdzeniu nabycia spadku wydawane jest w formie postanowienia.

Postanowienie sądu o stwierdzeniu nabycia spadku ma charakter deklaratoryjny, a nie konstytutywny. Nabycie spadku następuje bowiem z mocy prawa. Spadkobierca nabywa spadek z chwilą jego otwarcia, które następuje w dacie śmierci spadkodawcy (art. 924 i art. 925 K.c.). Zgodnie z art. 926 § 1 K.c., powołanie do spadku wynika z ustawy lub testamentu.

Prawomocne postanowienie sądu stwierdzające nabycie spadku stwarza domniemanie prawne, że osoba w nim wymieniona na, rzecz której stwierdzono nabycie spadku jest spadkobiercą (art. 1025 § 2 K.c.), legitymowanym do udowodnienia praw z tytułu dziedziczenia spadku wobec osób trzecich nie roszczących sobie praw do spadku (art. 1027 K.c.) oraz do rozporządzenia prawami, które należą do spadku.

Kwestia prawomocności orzeczeń sądowych jest uregulowana w art. 363 § 1 K.p.c. Zgodnie z tym przepisem, orzeczenie sądu staje się prawomocne, jeżeli nie przysługuje od niego środek odwoławczy lub inny środek zaskarżenia. Jest to tzw. prawomocność formalna orzeczenia, przez którą rozumie się jego niezaskarżalność w drodze zwykłych środków zaskarżenia.

Środki odwoławcze to te środki zaskarżenia, których wniesienie powoduje z jednej strony, że zaskarżone orzeczenie nie może się uprawomocnić, z drugiej zaś rozpatrzenie sprawy przez sąd wyższej instancji. Takimi środkami są apelacja i zażalenie. Inne środki zaskarżenia wnoszone w trakcie toczącego się postępowania zapobiegają uprawomocnieniu się orzeczenia, powodując dalsze rozpatrywanie sprawy w tym samym sądzie.

Zgodnie z art. 518 zdanie pierwsze K.p.c., od postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku przysługuje apelacja.

Postanowienie to, w świetle art. 363 K.p.c., uzyskuje zatem prawomocność formalną w następujących sytuacjach:

- 1) strona zrzekła się prawa do wniesienia środka zaskarżenia;

- 2) upłynął termin do wniesienia środka zaskarżenia;
- 3) wniesiony w terminie środek zaskarżenia nie został uwzględniony.

Nie można zgodzić się z podniesionym przez Sąd pytający argumentem, iż wskazanie w kwestionowanej regulacji daty uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku jako daty, od której liczony jest termin do dokonania zgłoszenia organowi podatkowemu, uniemożliwia realizację przez podatnika prawa do zwolnienia od podatku.

W świetle przytoczonych regulacji prawnych, ustalenie precyzyjnej daty uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku w konkretnej sprawie nie wydaje się wykraczać poza faktyczne możliwości uczestników postępowania o stwierdzenie nabycia spadku.

Podnieść należy, że każdy obywatel powinien znać obowiązujące i dotyczące jego sytuacji prawo i nie może powoływać się na jego nieznaną dla uzasadnienia własnych działań lub zaniechań. Podważanie zasady *ignorantia iuris nocet*, a więc przyjęcie, że nieznaną prawa tłumaczyć może określone działania lub zaniechania obywatela, prowadziłyby do negacji spójności i pewności prawa oraz nieprzewidywalnych skutków w praktyce orzecniczej (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151).

Podatnik, chcący skorzystać ze zwolnienia podatkowego, przewidzianego w kwestionowanej regulacji, nie jest zaś zwolniony z wykazania niezbędnej aktywności przy uzyskaniu informacji o dacie uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku.

Jak wskazał Sąd pytający, w praktyce podstawową przyczyną uchybienia przez podatników miesięcznemu terminowi dokonania zgłoszenia, o którym mowa w kwestionowanej regulacji, było błędne utożsamianie przez nich (w następstwie niewłaściwego rozumienia treści zawartych w urzędowych pieczęciach stosowanych w przypadku stwierdzenia prawomocności orzeczeń sądowych), daty stwierdzenia prawomocności postanowienia o stwierdzeniu

nabycia spadku z datą jego uprawomocnienia lub oczekiwanie na otrzymanie tegoż postanowienia z klauzulą prawomocności.

Przytoczona przez Sąd argumentacja wskazuje więc, że jest to związane z brakiem należytej świadomości prawnej podatników oraz biernym ich zachowaniem się. Nie jest natomiast wynikiem niedookreśloności kwestionowanego przepisu, czy też przyjęcia w nim konstrukcji uniemożliwiającej podatnikowi korzystanie z prawa do zwolnienia od podatku, czyniącej to uprawnienie iluzorycznym.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, że występujący w praktyce problem ustalenia w okolicznościach konkretnej sprawy daty prawomocności postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, na który powołuje się Sąd pytający, dotyczy raczej interpretacji przepisów prawa procesowego cywilnego dotyczących prawomocności orzeczeń sądowych, nie zaś art. 4a ust.1 pkt 1 u.p.s.d.

Jeśli chodzi o miesięczny termin do zgłoszenia organowi podatkowemu nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia, o którym mowa w kwestionowanej regulacji, jest on dostosowany do obowiązującego systemu prawa i nie uniemożliwia podatnikowi skorzystania z prawa do zwolnienia podatkowego. Nie można w szczególności uznać, iż termin ten jest zbyt krótki, gdyż podatnik nie jest w stanie ustalić w tym okresie wartości składników majątku spadkowego, co jest niezbędne przy dokonaniu stosownego zgłoszenia organowi podatkowemu.

W tym kontekście zauważyć należy, że wniosek o stwierdzenie nabycia spadku może być złożony w dowolnym terminie, gdyż obowiązujące przepisy nie zawierają w tym zakresie żadnych ograniczeń. Niezłożenie wniosku nie wywołuje również żadnych negatywnych konsekwencji prawnych.

Nabycie spadku w chwili jego otwarcia (a zatem z mocy prawa) ma charakter tymczasowy. Spadkobierca może bowiem przyjąć spadek, ma jednak także prawo go odrzucić (art. 1012 K.c.). Skutki prawne nabycia spadku mogą

być zatem zniweczone poprzez odrzucenie go przez spadkobiercę (art. 928 K.c.). W takich przypadkach spadkobierca zostaje wyłączony od dziedziczenia, tak jakby nie dożył otwarcia spadku.

Spadkobierca w terminie 6 miesięcy od dnia, w którym dowiedział się o tytule swego powołania do dziedziczenia po danym spadkodawcy, może złożyć oświadczenie o przyjęciu lub odrzuceniu spadku (art. 1015 K.c.). Przyjmując spadek, spadkobierca musi równocześnie podjąć decyzję o sposobie jego przyjęcia, tj. czy jest to przyjęcie proste czy też z dobrodziejstwem inwentarza. Stwierdzenie nabycia spadku nie może nastąpić przed upływem 6 miesięcy od daty jego otwarcia, chyba że wszyscy spadkobiercy złożyli już oświadczenia o przyjęciu lub odrzuceniu spadku (art. 1026 K.c.).

Spadkobierca ma zatem czas na uzyskanie stosownych informacji o składnikach majątkowych wchodzących w skład spadku (aktywach i pasywach) jeszcze przed rozpoczęciem postępowania o stwierdzenie nabycia spadku. Posiadanie stosownej wiedzy o składnikach i wartości masy spadkowej leży przy tym w interesie potencjalnych spadkobierców, gdyż pozwala im na podjęcie racjonalnej decyzji o sposobie przyjęcia spadku lub jego odrzuceniu.

Stosowną wiedzę o składnikach majątku objętego spadkiem oraz wielkości swojego udziału w tychże składnikach spadkobierca może uzyskać także w postępowaniu o stwierdzenie nabycia spadku.

W postanowieniu o stwierdzeniu nabycia spadku powinni być bowiem wymienieni wszyscy spadkobiercy, podstawa nabycia przez nich spadku oraz części w jakich spadek dziedziczą.

Wydanie przez sąd postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku następuje po przeprowadzeniu rozprawy, która jest obligatoryjna (z zastrzeżeniem art. 514 § 2 K.p.c.). Na rozprawę wzywa się wnioskodawcę, wszystkich mogących wchodzić w rachubę jako spadkobiercy oraz inne osoby zgłaszające swoje uczestnictwo w sprawie.



Stwierdzeniem nabycia spadku powinien być objęty cały spadek. Stwierdzenie nabycia spadku względem części majątku spadkowego jest niedopuszczalne (*vide* – uzasadnienie postanowienia SN z dnia 23 czerwca 1967 r., sygn. III CR 104/67, OSNC 1968 r., nr 2, poz. 24). W toku postępowania o stwierdzenie nabycia spadku sąd ma zatem obowiązek ustalenia całego majątku spadkowego – co pozwala na prawidłowe ustalenie, w jakim stosunku partycypują w całości majątku wszyscy spadkobiercy uprawnieni do dziedziczenia.

Niezależnie od powyższego podnieść należy, że w toku postępowania spadkowego może zachodzić konieczność zabezpieczenia spadku przez sąd (art. 633 - 636 K.p.c.), poprzez spisanie majątku ruchomego i oddanie go pod dozór, złożenie do depozytu, ustanowienia zarządu tymczasowego, ustanowienie zarządu nad nieruchomością (art. 636 K.p.c.). Sąd może postanowić sporządzenie spisu inwentarza (art. 637 K.p.c.). W spisie umieszcza się majątek spadkodawcy z zaznaczeniem wartości każdego wchodzącego w jego skład przedmiotu. Wskazane czynności postępowania spadkowego mogą stanowić dla podatników dodatkowe źródło informacji o składnikach masy spadkowej.

Reasumując, w istniejącym stanie prawnym, podatnicy chcący skorzystać z, przewidzianego w kwestionowanej regulacji, prawa do zwolnienia od podatku, mogą i powinni posiadać większość informacji niezbędnych do dokonania zgłoszenia nabycia własności rzeczy i prawa majątkowych organowi podatkowemu, już w dacie uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku.

W wydanym na podstawie art. 4a ust. 5 u.p.s.d., przytaczanym już 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.), określono zakres danych, które powinny zostać zawarte w zgłoszeniu o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych oraz wzór zgłoszenia.

Zgodnie z przepisami tegoż rozporządzenia, zgłoszenie o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych powinno zawierać m.in. datę powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia dzień uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku (§ 2 ust. 1 pkt 1), dane identyfikujące spadkodawcę, po którym zostały nabyte własność rzeczy lub prawa majątkowe (§ 2 ust. 1 pkt 4), dane dotyczące rodzaju dokumentu potwierdzającego nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych (§ 2 ust. 1 pkt 6), dane dotyczące nabytych rzeczy lub praw majątkowych (§ 2 ust. 1 pkt 7).

We wzorze zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych, stanowiącym załącznik do wymienionego rozporządzenia, w rubryce F (dane dotyczące nabytych rzeczy lub praw majątkowych) wymagane jest określenie wielkości udziału nabytego w rzeczy lub prawie majątkowym oraz podanie wartości rynkowej poszczególnych nabytych rzeczy lub praw majątkowych (udziałów) w dniu powstania obowiązku podatkowego oraz ich łącznej wartości rynkowej w złotych.

Na marginesie dodać należy, że przedmiotowe rozporządzenie było nowelizowane rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 kwietnia 2008 r. (Dz. U. Nr 77, poz. 457), zmieniającym z dniem 1 lipca 2008 r. treść § 2 ust. 1 pkt 4 oraz załącznik, a następnie rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 1 lipca 2008 r. (Dz. U. Nr 235, poz. 1590), zmieniającym z dniem 1 stycznia 2009 r. załącznik. Zmiany te pozostają jednak bez wpływu na ocenę konstytucyjności kwestionowanego przepisu.

Przepisy nie nakładają zatem na podatnika obowiązku dołączenia do zgłoszenia, o którym mowa w kwestionowanej regulacji, odpisu prawomocnego postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku czy też wyceny nabytych z tytułu spadku składników majątkowych, dokonanej przez rzeczoznawcę. Podatnik ma co prawda obowiązek wskazania w zgłoszeniu wartości rynkowej nabytych w

drodze dziedziczenia rzeczy lub praw majątkowych, ale według własnej wyceny.

Dokonanie zgłoszenia, w którym podana wartość rynkowa nabytych tytułem spadku rzeczy lub innych praw majątkowych jest nieprecyzyjna czy też wręcz budzi wątpliwości – nie powoduje przy tym utraty prawa do przewidzianego w kwestionowanej regulacji zwolnienia od podatku.

Podnieść w tym kontekście należy, że zgłoszenia dokonuje się w celu uzyskania zwolnienia od podatku, które nie jest uzależnione od wartości nabytych w drodze spadku rzeczy lub praw majątkowych. Ma ono stanowić informację dla organów podatkowych o nieodpłatnym nabyciu przez podatnika własności rzeczy i innych praw majątkowych. Z tych względów, określenie w zgłoszeniu przez podatnika ich wartości nie jest obwarowane szczególnymi wymogami dowodowymi.

Dodatkowo jedynie wskazać należy, że kwestia ewentualnego działu spadku nie ma związku z nabyciem praw do spadku i jego zgłoszeniem organowi podatkowemu w celu uzyskania zwolnienia od podatku od spadku. Postępowanie o dział spadku zmierza do uzyskania spadkowego orzeczenia likwidującego wspólność majątkową powstałą w chwili otwarcia spadku (art. 680 i nast. K.p.c.). Podniesiona przez Sąd pytający, w tym zakresie, argumentacja nie ma związku z oceną konstytucyjności kwestionowanej regulacji.

Dokonanie zgłoszenia, o którym mowa w kwestionowanej regulacji, nie wymaga tym samym podjęcia skomplikowanych i czasochłonnych czynności, które przekraczałyby możliwości przeciętnego podatnika i uniemożliwiłyby mu wywiązanie się z tego obowiązku w ciągu miesiąca od uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku.

Wskazać także należy na uzasadnienie stanowiska Rządu do poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn, w którym, odnosząc się do art. 4a w brzmieniu wprowadzonym ustawą zmieniającą,

stwierdzono m.in., że z informacji uzyskanych od organów podatkowych w ramach monitorowania funkcjonowania przepisów dotyczących zwolnienia określonego w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn wynika, że 95 % nabywców złożyło w terminie zgłoszenie i skorzystało ze zwolnienia. Oznacza to, że w pierwszym roku obowiązywania nowych regulacji prawnych tylko 5 % podatników nie dopełniło warunku terminowego złożenia zgłoszenia (druk sejmowy nr 341, Sejm RP VI kadencji).

W stanowisku tym wyrażono co prawda poparcie dla wprowadzenia w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. zmiany polegającej na wydłużeniu do 6 miesięcy terminu zgłoszenia organowi podatkowemu nabycia własności rzeczy lub innych praw majątkowych, ale uzasadniono je różnym poziomem wiedzy społeczeństwa na temat obowiązujących przepisów oraz konsekwencje niedokonania zgłoszenia w terminie (tamże).

W tym kontekście, zmianę brzmienia art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., uchwaloną przytaczaną ustawą z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn, powinno się oceniać jako wprowadzoną ze względów społecznych, nie zaś z powodu niekonstytucyjności tegoż przepisu w jego dotychczasowym brzmieniu.

Oceniając kwestionowaną regulację, wskazać ponadto należy, że, przewidziany w niej obowiązek dokonania zgłoszenia nabycia własności rzeczy i innych praw majątkowych, ma zapewnić organom podatkowym źródło informacji o majątku nieodpłatnie nabytym przez podatnika. Ma to istotne znaczenia dla zapewnienia prawidłowego funkcjonowania systemu podatkowego, w kontekście wywiązywania się przez podatników z obowiązków podatkowych. W szczególności ułatwia organom skarbowym zwalczanie tzw. szarej strefy, poprzez możliwość weryfikacji informacji o źródłach przychodu podatników w toku postępowań podatkowych w sprawie ustalenia wysokości dochodów pochodzących z nieujawnionych źródeł przychodu lub nie znajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach.

Rozwiązanie takie mieści się w granicach dopuszczalnej konstytucyjnie swobody regulacyjnej ustawodawcy, który, przyznając podatnikom prawo do zwolnienia podatkowego, musi równocześnie brać pod uwagę także interes fiskalny państwa.

Niezależnie od powyższego, odnieść należy się do skutków, jakie mógłby wywołać ewentualny wyrok Trybunału Konstytucyjnego stwierdzający niekonstytucyjność kwestionowanego przepisu.

Ewentualne uchylene przez Trybunał Konstytucyjny kwestionowanej regulacji oznaczałoby, iż w sprawach, do których miałyby ona zastosowanie, podatnik nie jest ograniczony żadnym terminem do zgłoszenia do organu podatkowego nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, skutkującego zwolnieniem od podatku.

Reasumując, brak jest podstaw do uznania, iż kwestionowana regulacja zawiera rozwiązania dysfunkcyjne, których konstrukcja prowadzi do zniesienia przewidzianego w niej prawa do zwolnienia od podatku, co stanowiłoby naruszenie zasady lojalności państwa wobec obywatela. Nie jest również niedookreślona i niejasna w takim stopniu, aby naruszało to konstytucyjną zasadę prawidłowej legislacji.

Przedstawione w pytaniu prawnym zarzuty oraz uzasadniająca je argumentacja nie są wystarczające dla obalenia domniemania konstytucyjności kwestionowanej regulacji.

W świetle przedstawionej argumentacji, zasadne jest uznanie, iż art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą w zakresie, w jakim uzależnia zwolnienie od podatku w przypadku nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, od zgłoszenia tegoż nabycia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie

spadku, nie narusza zasady prawidłowej legislacji oraz zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, które zostały wyrażone w art. 2 Konstytucji.

Z tych względów, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia  
Prokuratora Generalnego  
*Robert Hernand*  
Zastępca Prokuratora Generalnego