

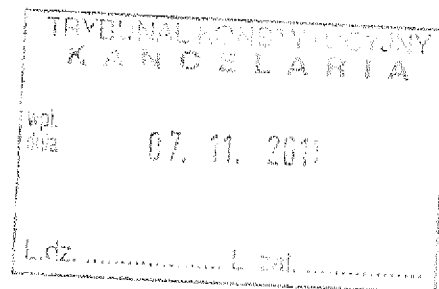


SEJMN
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 7 listopada 2011 r.

Sygn. akt P 43/11

BAS-WPTK-1922/11



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 27 pkt 2 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 12 maja 2011 r. (sygn. akt P 43/11), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. 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), w zakresie, w jakiej 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.**

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. Jako przedmiot kontroli pytający sąd wskazał art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. (Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514 ze zm.; dalej: u.p.s.d.), „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 uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku”.

Przepis art. 4a ust. 1 u.p.s.d. w kwestionowanym brzmieniu, łącznie z nieobjętym zakresem zaskarżenia pkt 2, 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, 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”.

2. Artykuł 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. został dodany (w kwestionowanym brzmieniu) na podstawie 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; dalej: ustawa zmieniająca z 2006 r.), z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2007 r., a zmieniony – na podstawie art. 1 ustawy 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.), z mocą obowiązującą od 1 stycznia 2009 r. Aktualnie art. 1 ust. 1 u.p.s.d. stanowi następująco: „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”.

3. Z treści pytania prawnego wynika jednoznacznie, że art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. w obowiązującym brzmieniu nie wywołuje już, w opinii pytającego sądu, wątpliwości konstytucyjnych. Wnioskowana kontrola konstytucyjności ma więc nie tylko charakter zakresowy; jej przedmiotem jest ponadto przepis w brzmieniu historycznym – jakkolwiek wywierającym nadal skutki prawne dla ściśle określonej grupy adresatów.

II. Analiza formalnoprawna

1. W myśl art. 193 Konstytucji: „Każdy sąd może przedstawić Trybunałowi pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem”. Normę tę powtarza art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102 poz. 643 ze zm.). W orzecznictwie i doktrynie wymogi formalne określające dopuszczalność pytania prawnego są ujmowane w postaci trzech przesłanek: (a) podmiotowej – według której może to uczynić jedynie sąd, rozumiany jako państwowy organ władzy sądowniczej, odrębny i niezależny od legislatywy i egzekutywy; (b) przedmiotowej – w myśl której przedmiotem pytania prawnego może być wyłącznie ocena zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą; (c) funkcjonalnej – która uzasadnia wystąpienie z pytaniem tylko wtedy, gdy od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie konkretnej sprawy toczącej się (zawisłej) przed sądem (zob. przykładowo postanowienia TK z: 29 marca 2000 r., sygn. akt P 13/99; 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt P 14/99; 10 października 2000 r., sygn. akt P 10/00; 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03; 4 października 2010 r., sygn. akt P 12/08, a także M. Wiącek, *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2011, s. 61 i n. oraz przywołane tam piśmiennictwo).

2. *Prima facie*, dopuszczalność merytorycznego rozpatrzenia pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie wydaje się bezsporna. Bliższa analiza, a zwłaszcza zestawienie przepisu wskazanego jako przedmiot kontroli, przedstawionej przez pytający sąd argumentacji (zarzutów) oraz oczekiwanych przezeń skutków orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, wywołuje jednak pewne wątpliwości. Po pierwsze – jak wskazano, aktualna treść art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. nie nasuwa, w opinii pytającego sądu, wątpliwości konstytucyjnych. Po drugie – przywoływana przezeń argumentacja odnosi się w znacznej mierze do art. 2 ustawy zmieniającej z 2008 r. Jest to przepis intertemporalny, który w odniesieniu do zdarzeń i stanów sprzed nowelizacji zadekretował zasadę dalszego działania ustawy dawnej, w wyniku czego spadkobiercy wymienieni w kwestionowanym przepisie, w odniesieniu do których obowiązek podatkowy powstał przed 1 stycznia 2009 r., nie

mogą skorzystać z dłuższego, 6-miesięcznego terminu na zawiadomienie naczelnika właściwego urzędu skarbowego o nabyciu własności rzeczy lub praw. Wreszcie po trzecie – według pytającego sądu orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego uwzględniające jego wątpliwości będzie „autowykonalne” w tym sensie, że bez potrzeby interwencji ustawodawcy umożliwi sądom administracyjnym rozpoznawanie skarg na decyzje organów podatkowych bez uwzględniania kwestionowanego, miesięcznego terminu (zob. pytanie prawne, s. 5). Reasumując, można postawić pytanie, czy istota problemu konstytucyjnego podnoszonego przez pytający sąd została uchwycona prawidłowo, czy też przedmiotem kontroli nie powinien być raczej art. 2 ustawy zmieniającej z 2008 r. Ocena tej kwestii oraz jej wpływu na postępowanie w niniejszej sprawie należy do Trybunału Konstytucyjnego.

3. Niezależnie od powyższego, należy zdecydowanie zaoponować przeciwko opinii, że wyrok Trybunału stwierdzający niekonstytucyjność art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. i we wskazanej na wstępie części, byłby wystarczający do usunięcia stanu niekonstytucyjności – umożliwiając wydawanie decyzji w sprawach indywidualnych bez uwzględnienia zdyskwalifikowanego fragmentu normy, tj. *de facto* bez ograniczenia terminem (jak się wydaje – jakimkolwiek terminem; trudno bowiem przyjąć, aby w sferze prawa podatkowego sąd rozpatrujący skargę na ostateczną decyzję mógł stosować swego rodzaju analogię czy też dokonywać rozszerzającej wykładni art. 2 ustawy zmieniającej z 2008 r.). Jest to stanowisko nieuzasadnione dogmatycznie i niezwykle ryzykowne funkcjonalnie. Wskazany i oczekiwany przez pytający sąd skutek byłby bowiem równoznaczny z faktyczną abolicją podatkową, której ustawodawca – ze względów, o których będzie mowa poniżej – chciał uniknąć.

III. Analiza merytoryczna

1. Zarzuty pytającego sądu

W opinii pytającego sądu, art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., we wskazanej na wstępie części i w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., narusza wynikające z art. 2 Konstytucji zasady: prawidłowej (przyzwoitej) legislacji oraz zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Sposób

określenia terminu do zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub innych praw majątkowych w drodze dziedziczenia, pozornie precyzyjny, powoduje, że w praktyce skorzystanie ze zwolnienia od podatku okazuje się znacznie utrudnione, a nawet niemożliwe. Zdaniem pytającego sądu, wynika to z dwóch podstawowych przyczyn.

Po pierwsze – w praktyce trudności sprawia podatnikom już samo prawidłowe określenie daty uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, a więc początkowej daty biegu spornego terminu. Ponieważ daty tej nie wskazuje *explicite* sąd stwierdzający prawomocność postanowienia, w celu jej ustalenia konieczna jest interpretacja właściwych przepisów k.p.c. Dodatkowo, sytuację osób zainteresowanych (spadkobierców) komplikują różne terminy wydawania i doręczania postanowień o stwierdzeniu nabycia spadku. Ten aspekt sprawy zdecydowanie dominuje w argumentacji pytającego sądu (zob. pytanie prawne, s. 8-9 i 11-12).

Po drugie – zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub innych praw majątkowych w drodze dziedziczenia wymaga uprzedniego podjęcia przez podatnika szeregu czasochłonnych czynności, związanych m.in. z ustaleniem składników masy spadkowej, uzyskaniem odpowiednich dokumentów (wypisów, zaświadczeń *etc.*) oraz ich wyceną. Sytuacja komplikuje się dodatkowo, jeżeli w sprawie toczy się postępowanie działowe, które jest zazwyczaj skomplikowane i długotrwałe.

2. Wzorzec konstytucyjny

1. Zgodnie z art. 2 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego z klauzuli demokratycznego państwa prawnego wywiedziono szereg zasad szczegółowych, wyznaczających (precyzujących) określony w ten sposób model państwa. Należą do nich m.in. przywołane przez pytający sąd zasady: ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz prawidłowej legislacji.

2. Zgodnie z ukształtowanym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego i poglądami nauki prawa, zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i do stanowionego przez nie prawa, zwana też niekiedy zasadą lojalności (zob. wyroki TK z: 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00; 1 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 96/06) jest

oczywistą cechą demokratycznego państwa prawnego (zob. W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. V, Warszawa 2007, komentarz do art. 2, s. 33). Wykazuje ona pewne podobieństwo do znanej z prawa prywatnego zasady *pacta sunt servanta*. Z zasady tej Trybunał wyprowadza dalsze szczegółowe reguły, odnoszące się przede wszystkim do sytuacji, gdy mamy do czynienia z wieloma następującymi po sobie zmianami obowiązującego stanu prawnego. Na ustawodawcy ciąży bowiem obowiązek starannego uwzględniania za pomocą powszechnie przyjętych technik stanowienia prawa, ze szczególnym uwzględnieniem techniki przepisów intertemporalnych, ochrony praw słuszenie nabytych i ochrony interesów będących w toku (zob. przykładowo orzeczenia TK z: 2 marca 1993 r., sygn. akt K 9/92; 25 czerwca 1996 r., sygn. akt K 15/95; wyroki TK z: 17 grudnia 1997 r., sygn. akt K 22/96 i 28 maja 2003 r., sygn. akt K 33/02). Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wyraża się więc w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji, oraz w przekonaniu, że jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny.

Zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa ma szczególne znaczenie w kontekście zmian obowiązujących przepisów. Zgodnie z analizowanym wzorcem przyjmowane przez ustawodawcę nowe uregulowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania (zob. wyroki TK z: 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00; 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04). Zasada ta bezpośrednio łączy się z zasadą bezpieczeństwa prawnego i pewności prawa. Bezpieczeństwo prawne oznacza bowiem możliwość decydowania przez obywatela o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie działania obywatela mogą za sobą pociągnąć (zob. wyroki TK z: 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00 oraz 19 maja 2011 r., sygn. akt K 20/09).

3. Treść zasady prawidłowej (przyzwoitej) legislacji była już wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego (zob. m.in.: uchwałę TK

z 8 marca 1995 r., sygn. akt W 13/94; wyroki TK z: 11 stycznia 2000 r., sygn. akt K 7/99; 21 marca 2001 r., sygn. akt K 24/00; 30 października 2001 r., sygn. akt K 33/00; 9 kwietnia 2002 r., sygn. akt K 21/01; 24 lutego 2003 r., sygn. akt K 28/02; 29 października 2003 r., sygn. akt K 53/02; 7 stycznia 2004 r., sygn. akt K 14/03; 21 lutego 2006 r., sygn. akt K 1/05; postanowienie TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03). Nakaz przestrzegania przez prawodawcę zasady (zasad) przyzwoitej (poprawnej) legislacji jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Według dotychczasowego orzecznictwa Trybunału, do podstawowych konsekwencji obowiązywania zasady przyzwoitej legislacji należą wymagania: jasności, precyzyjności oraz racjonalności przepisu. W tym ostatnim przypadku chodzi o takie ujęcie redakcyjne przepisu, „aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których racjonalnie działający ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw” (wyrok TK z 30 października 2001 r., sygn. akt K 33/00; zob. także wyroki TK z: 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02; 24 lutego 2003 r., sygn. akt K 28/02; 28 maja 2003 r., sygn. akt K 44/02).

Istotny w niniejszej sprawie wydaje się także związek zasady przyzwoitej legislacji z założeniem (fikcją) racjonalności ustawodawcy. Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że: „Powołana fikcja prawna nakazuje założyć, że wszelkie działania prawodawcy są efektem dogłębnego rozważenia problemu i dojrzałej decyzji znajdującej racjonalne uzasadnienie. [...] Skoro punktem wyjścia jest przyjęcie racjonalności ustawodawcy (i wynikającego stąd racjonalizmu poszczególnych unormowań prawnych), to racjonalizm stanowionego prawa musi zostać uznany za składową przyzwoitej legislacji. Innymi słowy: legislacja nieracjonalna nie może być w demokratycznym państwie prawnym uznana za «przyzwoitą», choćby nawet spełniała wszelkie formalne kryteria poprawności (na przykład w zakresie formy aktu czy trybu jego uchwalenia i ogłoszenia). [...] Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie tylko poszczególne przepisy winny być sformułowane poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego, lecz wymóg logicznej poprawności i spójności należy stawiać całemu aktowi prawnemu. Nie ulega wątpliwości, że ocena «logicznej poprawności», uwarunkowana znajomością prawideł logiki formalnej, musi też opierać się na kryteriach zdroworozsądkowych” (wyrok TK z 17 maja 2005 r., sygn. akt P 6/04). Z kolei w wyroku z 23 października 2007 r. (sygn. akt P 28/07) Trybunał

Konstytucyjny stwierdził, że: „Poprawność legislacyjna to [...] stanowienie przepisów prawa w sposób logiczny i konsekwentny, z poszanowaniem zasad ogólnosystemowych oraz z zachowaniem należytych aksjologicznych standardów. Niezgodne z tą zasadą będzie więc wprowadzanie do obrotu prawnego przepisów (nawet gdy celowość takich przepisów mogłaby się wydawać słuszna), 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”.

3. Analiza zgodności

1. Ewolucja rozwiązań dotyczących opodatkowania składników majątkowych nabytych w drodze dziedziczenia przez członków najbliższej rodziny spadkodawcy. Na wstępie należy podkreślić, że przed wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2006 r. (tj. przed 1 stycznia 2007 r.) w zakresie opodatkowania nabycia składników majątkowych w drodze dziedziczenia obowiązywały – także w stosunku do osób zaliczanych do najbliższej rodziny spadkodawcy – zasady ogólne. Pomijając pewne wyjątki, związane ze zwolnieniami przedmiotowymi (art. 4 u.p.s.d.) i określeniem kwoty wolnej od opodatkowania, różnej dla poszczególnych grup podatkowych (art. 3 pkt 3 i art. 9 u.p.s.d.), nabycie w drodze spadkobrania rodziło zatem obowiązek podatkowy, zgodnie z przepisami art. 14 i n. u.p.s.d.

Sytuacja uległa radykalnej zmianie dopiero w związku z wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2006 r.. Na podstawie art. 1 pkt 4 tej ustawy dodano art. 4a u.p.s.d., który wprowadza najszerze dotychczas zwolnienie podatkowe, obejmujące nieodpłatne (w drodze spadkobrania lub darowizny) nabycie własności rzeczy i innych praw majątkowych przez członków najbliższej rodziny spadkodawcy lub darczyńcy: małżonka, wstępnych (rodziców, dziadków), zstępnych (dzieci, wnuki, prawnuki), rodzeństwo, pasierbów, ojczyma lub macochę, stanowiących aktualnie tzw. zerową grupę podatkową. Dla stosowania przywołanego przepisu nie ma znaczenia wartość rynkowa czy miejsce położenia nabytych rzeczy, ani też wartość lub miejsce wykonywania nabytych praw majątkowych. Jest to zresztą logiczne, jeśli się zważy na uniwersalny charakter nabycia określonej masy majątkowej w drodze spadkobrania. Ponieważ otwarcie spadku i przejście *ex lege* wszystkich praw

i obowiązków majątkowych spadkodawcy na osoby dziedziczące z mocy ustawy lub na podstawie testamentu następuje już z chwilą śmierci spadkodawcy, a majątek spadkowy, przynajmniej w wypadkach typowych, zostaje objęty wspólnością spadkobierców, przez „nabycie”, o którym mowa w przywołanym przepisie, trzeba rozumieć zazwyczaj nabycie udziału we wchodzących w skład spadku składnikach majątkowych. Do kwestii tej przyjdzie jeszcze powrócić w toku dalszych rozważań (zob. niżej, pkt III.3.6 stanowiska).

W rezultacie, w piśmiennictwie podkreśla się, że obecnie sytuacja podatników zaliczonych do grupy zerowej jest najkorzystniejsza w historii opodatkowania nabycia majątku spadkowego oraz dokonywanych darowizn, powodując równocześnie znaczne uszczuplenie budżetów gmin, dla których jednym ze źródeł dochodów są wpływy z podatku od spadków i darowizn. Równocześnie podkreśla się, że zwolnienie z art. 4a może stać się powodem wykazywania wszystkich nabytych składników masy spadkowej, a także otrzymanych darowizn (K. Chustecka, M. Kurasz, I. Krawczyk, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 148).

2. Konstrukcja zwolnienia a obowiązek zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego. Równocześnie, ustawodawca uzależnił stosowanie analizowanego zwolnienia (*scil.* nabycie prawa do zwolnienia) od obowiązku (*scil.* aktu staranności) w postaci zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub innych praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie miesiąca od dnia powstania obowiązku podatkowego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2–8 ust. 2 u.p.s.d., a w wypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku (z zastrzeżeniem art. 4a ust. 2 i 4 u.p.s.d.). Wzór zgłoszenia został określony 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; dalej: r.w.z.), wydanym na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 4a ust. 5 u.p.s.d. Na potrzeby systemu informatycznego formularz tego zgłoszenia określono jako SD-Z1.

W razie niespełnienia warunków określonych w art. 4a ust. 1 i 2 u.p.s.d. nieodpłatne nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, z uwzględnieniem przepisów ustawy o podatku od spadków

i darowizn dotyczących nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej, w tym z zastosowaniem innych zwolnień określonych w ustawie (K. Chustecka, M. Kurasz, I. Krawczyk, *Ustawa..., op. cit.*, s. 153). W kontekście nabycia pewnych składników majątkowych w drodze spadkobrania przez osoby zaliczone do tzw. zerowej grupy podatkowej znaczenie podstawowe ma zatem terminowe zgłoszenie nabycia własności rzeczy lub praw naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego. Zgodnie z poglądem powszechnie przyjętym w orzecznictwie i piśmiennictwie, miesięczny (aktualnie: 6-miesięczny) termin, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. ma charakter terminu zawitego prawa materialnego. Warunkuje on bowiem skorzystanie ze zwolnienia od podatku, to zaś jest instytucją prawa materialnego. W konsekwencji, przywrócenie tego terminu na podstawie art. 162 § 1-3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) jest niedopuszczalne, a jego niezachowanie powoduje utratę prawa do zwolnienia od podatku (ściśle rzecz biorąc, prawo do zwolnienia w tej sytuacji nie powstaje; zob. przykładowo wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 16 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1631/08; 21 września 2010 r., sygn. akt II FSK 685/09; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 2 października 2009 r., sygn. akt I SA Kr/1132/09; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 30 września 2009 r., sygn. akt I SA/OI 534/09; wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z: 3 września 2009 r., sygn. akt VIII SA/Wa 155/09; 30 listopada 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 1232/09; 24 lutego 2010 r., sygn. akt VIII SA/Wa 622/09; 3 listopada 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1121/10; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 24 września 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 823/08; J. Banach, *Zwolnienie z podatku od spadków i darowizn nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez osoby najbliższe*, Biuletyn Skarbowy 2009, nr 6, s. 9).

3. Wskazana wyżej reguła nie ma charakteru bezwzględneho. Przepis art. 4a ust. 2 u.p.s.d. zawiera regulację szczególną, dotyczącą wypadków, w których nabywca dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych po upływie terminów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 tego artykułu. W takich sytuacjach nabywca zachowuje prawo do zwolnienia, jeżeli zgłosi nabycie tych rzeczy lub praw majątkowych naczelnikowi urzędu skarbowego nie później niż w terminie miesiąca (aktualnie: 6 miesięcy) od dnia, w którym dowiedział się o ich nabyciu, oraz

uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu. Uprawdopodobnienie wskazuje, że podatnik nie jest zobligowany do udowadniania przed organem faktu późniejszego powzięcia wiadomości o nabyciu. Świadczy to o odformalizowaniu i uproszczeniu postępowania, co jest niewątpliwie znacznym udogodnieniem dla nabywcy. Uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym, słabszym niż dowód, nie dającym pewności, lecz jedynie wiarygodność (prawdopodobieństwo) twierdzenia o danym fakcie. Uprawdopodobnienie prowadzi do uzasadnionego przypuszczenia, że zdarzenie rzeczywiście miało miejsce. Ustawodawca celowo w tym zakresie dopuszcza środek dowodowy mniej pewny, aby ułatwić zainteresowanemu wykazanie nabycia, które korzysta z całkowitego zwolnienia podatkowego.

4. Punktem wyjścia dla oceny konstytucyjności art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. w kwestionowanym brzmieniu powinny być argumenty konstrukcyjne. Jakkolwiek konsekwencje tego ustalenia zacierają się często w praktyce stosowania prawa, należy podkreślić, że w analizowanym wypadku mamy do czynienia ze zwolnieniem od podatku, nie zaś z wyłączeniem z zakresu stosowania ustawy o podatku od spadków i darowizn. Wyłączenie z przedmiotowego lub podmiotowego zakresu ustawy oznacza, że przepisów ustawy nie stosuje się do określonych czynności faktycznych lub prawnych (wyłączenie przedmiotowe) bądź do określonych podmiotów wykonujących te czynności (wyłączenie podmiotowe). Zwolnienie od podatku oznacza natomiast, że zarówno do podmiotów (w przypadku zwolnienia podmiotowego), jak i do sytuacji faktycznych lub prawnych (w przypadku zwolnienia przedmiotowego) objętych zwolnieniem mają zastosowanie przepisy ustawy, ale podatek nie jest ani ustalany, ani pobierany. Innymi słowy, oznacza to, że zarówno podmioty, jak i stany (czynności faktyczne lub prawne) objęte są podmiotowym lub przedmiotowym zakresem konkretnego podatku, ale z uwagi na decyzję ustawodawcy zostały – *verba legis* – zwolnione od tego podatku. W rezultacie, ustawodawca – korzystając w tym zakresie ze stosunkowo szerokiego marginesu swobody regulacyjnej (art. 217 Konstytucji), znajdującego podbudowę w konstytucyjnej zasadzie powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji) – może ustalić określone warunki zwolnienia od podatku, czego nie praktykuje się w wypadku wyłączenia z przedmiotowego lub podmiotowego zakresu podatku. Zwolnienie od podatku jest szczególnym przywilejem i nie sposób ujmować go

w kategoriach prawa podmiotowego czy uprawnienia podatnika (zob. przykładowo wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 31 sierpnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 471/09). Swoboda regulacyjna prawodawcy przy konstruowaniu warunków (przesłanek) zwolnienia jest ograniczona wyłącznie koniecznością przestrzegania (nienaruszania) innych konstytucyjnych wolności i praw (zob. wyroki TK z: 12 września 2000 r., sygn. akt K 1/00; 24 kwietnia 2006 r., sygn. akt P 6/05; 8 lipca 2008 r., sygn. akt P 36/07; 5 maja 2011 r., sygn. akt P 110/08).

5. W analizowanym kontekście należy podkreślić, że Trybunał Konstytucyjny z dużą rezerwą podchodzi do perspektywy derogacji przepisu wyłącznie z uwagi na naruszenie zasad przyzwoitej legislacji. Przykładowo, w wyroku z 3 listopada 2004 r. (sygn. akt K 18/03) Trybunał stwierdził, że: „Niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające” (zob. także wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02). Także w innych wypadkach, których podstawą orzekania był art. 2 Konstytucji i wywodzone z niego zasady szczegółowe (m.in. zasada przyzwoitej legislacji czy zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa), Trybunał stwierdza niekonstytucyjność kontrolowanych przepisów wyjątkowo – np. w sytuacji, w której kreowany przez nie mechanizm jurydyczny jest wadliwy w stopniu, który uniemożliwia jego prawidłowe funkcjonowanie, albo przerzuca na adresata ryzyko nieprawidłowego działania administracji (zob. przykładowo wyrok TK z 15 listopada 2010 r., sygn. akt P 32/09). Z art. 2 Konstytucji wynika bowiem przede wszystkim domniemanie konstytucyjności prawa prawidłowo stanowionego i ogłoszonego (zob. wyrok TK z 5 maja 2011 r., sygn. akt P 110/08).

6. Funkcja (rola) obowiązku zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze dziedziczenia. Obowiązek zgłoszenia naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego faktu nabycia

własności rzeczy lub innych praw majątkowych w drodze dziedziczenia przez osobę, która chce skorzystać z możliwości zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, pełni niezwykle doniosłą funkcję z punktu widzenia szczelności systemu podatkowego i kontroli skarbowej. Jak trafnie wskazano w toku prac legislacyjnych nad ustawą zmieniającą z 2008 r.: „Zniesienie obowiązku składania zgłoszenia, które konkretyzuje składniki masy spadkowej, stanowić będzie istotne zagrożenie dla szczelności systemu podatkowego, gdyż powoduje utratę przez organy podatkowe jedyne źródła informacji o majątku nieodpłatnie nabytym przez podatnika. Brak danych w odniesieniu do osoby wezwanej do złożenia wyjaśnień w sprawie wysokości przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych i powołanie się przez nią na fakt otrzymania rzeczy lub praw majątkowych w drodze spadku uniemożliwi organowi podatkowemu weryfikację informacji o źródłach posiadanego majątku” (zob. stanowisko rządu do poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn, druk sejmowy nr 341/VI kadencja, s. 2). Wskazana rola obowiązku zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o nieodpłatnym nabyciu własności rzeczy lub innych praw majątkowych jest aprobowana także przez tych autorów lub orzeczników, którzy jednocześnie uznają za dyskusyjny sposób określenia początku biegu lub długości terminu do jego dokonania (zob. przykładowo: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1801/09, w którym stwierdzono m.in., że „Wprowadzenie miesięcznego terminu na zgłoszenie nabycia spadku do właściwego urzędu skarbowego bez wątpienia było adekwatnym środkiem do celu w postaci zwiększenia efektywności kontroli skarbowej” a „przymus informowania urzędów skarbowych o nabyciu spadku na mocy prawomocnego postanowienia sądowego był konieczny do wykluczenia możliwości nadużyć na gruncie przyznanego obywatelom prawa do zwolnienia w podatku od spadku w określonych przez ustawę okolicznościach” oraz ocenę H. Dzwonkowskiego, *Opinia prawna w sprawie poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn* z 22 kwietnia 2008 r., s. 4).

Z tej perspektywy, równie istotny jest sposób określenia terminu, w jakim zgłoszenie nieodpłatnego nabycia określonych składników majątkowych powinno nastąpić. Wydłużenie tego terminu zmniejsza bowiem szanse przeprowadzenia rzetelnej weryfikacji zgłoszonych danych oraz zwiększa możliwości (i ryzyko) swoistej „legalizacji” przychodów pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Nie można więc

podzielić dość jednostronnej optyki prezentowanej przez pytający sąd (zob. pytanie prawne, s. 12), według którego – skoro decyzja o ustaleniu wysokości zobowiązania w podatku od spadków i darowizn ma charakter konstytutywny – ustawodawca nie jest, w zasadzie, ograniczony w możliwości kształtowania długości terminu do zgłoszenia nieodpłatnego nabycia praw majątkowych przez osoby należące do tzw. zerowej grupy podatkowej. Przedstawione stanowisko zwraca uwagę wyłącznie na aspekty czysto jurydyczne. Tymczasem ustawodawca musi brać pod uwagę także zarysowany kontekst systemowy, funkcjonalny i polityczno-prawny.

7. Długość i sposób określenia początku biegu terminu do zgłoszenia spadkobrania a problem faktycznej możliwości jego dokonania. Nieprzekonujące wydają się również zasadnicze argumenty pytającego sądu, dotyczące wadliwego – w jego opinii – sposobu określenia początku biegu i długości terminu do zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub innych praw majątkowych w drodze dziedziczenia naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego.

Co do pierwszej z podniesionych przez pytający sąd kwestii warto wskazać, że ustawodawca celowo określił początek biegu terminu do dokonania ww. zgłoszenia w sposób autonomiczny i w oderwaniu od cywilnoprawnej regulacji dziedziczenia. Ściśle rzecz ujmując, nabycie masy spadkowej przez osoby powołane do tego z mocy ustawy lub na podstawie testamentu następuje bowiem już chwilą śmierci spadkodawcy (art. 922 § 1 i art. 924 k.c.). Stwierdzenie nabycia spadku przez sąd (zaś aktualnie także przez notariusza), jakkolwiek istotnie zmienia sytuację dowodową nabywcy (art. 1025 § 2 i art. 1027 k.c.) i wpływa na ochronę będących w dobrej wierze osób trzecich (art. 1028 k.c.), ma w tym kontekście znaczenie czysto deklaratywne. Już z tego względu przyjęta regulacja wydaje się stosunkowo korzystna dla podatników: mobilizuje ona – na płaszczyźnie prawa podatkowego – do formalnego uregulowania ich sytuacji prawnej jako nabywców majątku spadkowego, ale z drugiej strony nie określa, w jakim czasie należy wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nabycia spadku i nie wiąże z brakiem takiego wniosku żadnych negatywnych konsekwencji. Jedynie na marginesie, w nawiązaniu do wcześniejszych uwag (zob. wyżej, pkt III.3.1 stanowiska) należy podkreślić, że w żadnym związku z nabyciem praw do spadku i zgłoszeniem tego faktu organom skarbowym nie pozostaje ewentualne postępowanie działowe (pytanie prawne, s. 7). Związane z tym wątkiem argumenty należy więc uznać za całkowicie irrelewantne.

Powiązanie początku biegu terminu z datą uprawomocnienia się orzeczenia (tutaj: postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku) nie jest praktyką wyjątkową (zob. przykładowo: art. 145b § 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego; t. j. Dz. U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.; art. 9 ustawy z dnia 17 grudnia 2009 r. o dochodzeniu roszczeń w postępowaniu grupowym; Dz. U. z 2010 r. Nr 7, poz. 44). Oczywiście, pewnej wiedzy wymaga w tym kontekście ustalenie precyzyjnej daty uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku. Trudno jednak wyobrazić sobie, aby problem ten mógł zostać unormowany w sposób inny niż aktualnie, tj. przez odwołanie się do terminu zaskarżenia postanowienia (art. 363 § 1 k.p.c.). Uczestnicy postępowania o stwierdzenie nabycia spadku muszą mieć tego świadomość, ewentualnie powinni skorzystać z pomocy fachowego pełnomocnika. Nie jest to pierwszy ani jedyny przykład potwierdzający regułę, że niezajomość prawa szkodzi, a wywód pytającego sądu w tej mierze wydaje się nieadekwatny w zestawieniu z podniesionym zarzutem niekonstytucyjności (zob. w tym kontekście uwagi zawarte w wyroku TK z 24 listopada 2009 r., sygn. akt SK 36/07). Co więcej, przywoływana przez pytający sąd argumentacja, dotycząca rzekomo wprowadzającej w błąd treści urzędowych pieczęci stosowanych w wypadku stwierdzania prawomocności zdaje się jedynie potwierdzać ocenę, że istota problemu w tego typu sprawach sprowadza się nie tyle do wadliwego mechanizmu jurydycznego, co niedostatecznej świadomości prawnej podatników.

Analogicznie wypada ocena drugiej z podniesionych przez pytający sąd kwestii. Pomijając sytuacje zupełnie wyjątkowe, wypełnienie formularza zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub innych praw majątkowych w drodze dziedziczenia nie powinno sprawiać nadmiernych trudności przeciętnemu uczestnikowi obrotu i nie wymaga przedsięwzięcia żadnych dodatkowych czynności. Z reguły, spadkobiercy posiadają wiedzę o składnikach spadku – nie tylko aktywach, ale i pasywach – już w chwili otwarcia spadku; ewentualnie mogą (i powinni) ją uzyskać w terminie kolejnych 6 miesięcy, zakreślonym dla złożenia oświadczenia o przyjęciu spadku (art. 1015 k.c.), bądź w toku postępowania o stwierdzenie nabycia spadku. Założenie, że spadkobierca ustala składniki masy spadkowej dopiero po uprawomocnieniu się postanowienia o nabyciu spadku, wyłącznie celem zgłoszenia ich nabycia naczelnikowi urzędu skarbowego, należy uznać za kontrfaktyczne. Wiedza w tym przedmiocie jest konieczna, aby osoba powołana do dziedziczenia mogła podjąć

świadomą decyzję o przyjęciu spadku i sposobie tego przyjęcia; nie mówiąc już o tym, że w okresie postępowania o stwierdzenie nabycia spadku poszczególnymi składnikami majątkowymi wchodzącymi w jego skład należy zarządzać, dokonywać odpowiednich czynności zachowawczych *etc.* Ze względu na cel obowiązku zgłoszenia oraz wymogu skonkretyzowania wchodzących w skład spadku przedmiotów majątkowych i podania ich wartości (zob. wyżej, pkt III.3.5 stanowiska), postępowanie w tej sprawie nie jest ani nadmiernie sformalizowane ani obwarowane szczególnymi wymogami dowodowymi. Obowiązujące w tym zakresie przepisy nie nakładają na podatnika wymogu dołączenia do zgłoszenia odpisu prawomocnego postanowienia o nabyciu spadku, dokumentów potwierdzających tytuł prawny do nabytych rzeczy lub praw majątkowych, czy też sporządzania wyceny poszczególnych składników majątkowych przez rzeczoznawcę. Ewentualne błędy w sferze stosowania prawa przez organy skarbowe nie powinny rzutować na ocenę konstytucyjności samej konstrukcji zwolnienia podatkowego z art. 4a ust. 1 u.p.s.d.

8. Dodatkowych argumentów przeciwko tezie o dysfunkcjonalności czy wręcz pozorności rozwiązania statuowanego w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. dostarcza analiza skutków zawiadomienia naczelnika właściwego urzędu skarbowego, dokonanego w terminie, ale w sposób nieprawidłowy, np. na niewłaściwym formularzu czy też z określeniem wątpliwej – w świetle okoliczności obiektywnych – wartości majątku spadkowego lub jego poszczególnych składników. W żadnym z wyżej wymienionych wypadków skutkiem tego typu uchybień nie jest utrata prawa do zwolnienia z podatku, a odmowa przyjęcia zgłoszenia jest niedopuszczalna (J. Banach, *Zwolnienie...*, *op. cit.*, s. 9). Z punktu widzenia przedmiotu postępowania toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym przedstawione przez pytający sąd argumenty, nawiązujące do praktyki stosowania zakwestionowanego przepisu przez organy skarbowe (np. w kwestii wymagania dołączania dokumentów potwierdzających tytuł prawny do określonych składników majątkowych czy odpisu postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku) są zatem irrelewantne, a prezentowana przezeń opinia na temat skali trudności czynności, które musi podjąć nabywca należący do katalogu wymienionego w art. 4a ust. 1 u.p.s.d. celem skorzystania z analizowanego zwolnienia, wydaje się nieuzasadniona. W praktyce, podstawową przyczyną niedochowywania miesięcznego terminu na dokonanie zgłoszenia nabycia praw majątkowych nabytych w drodze dziedziczenia była albo

nieznajomość prawa i brak umiejętności określenia terminu uprawomocnienia się postanowienia o stwierdzeniu nabycia spadku, albo też bierne wyczekiwanie na doręczenie tego postanowienia. Jak zaś wskazano, nie są to okoliczności, które mogłyby być podstawą postawienia ustawodawcy zarzutu skonstruowania swego rodzaju „legislacyjnej pułapki”, tj. mechanizmu dysfunkcyjnego w takim stopniu, że skorzystanie z przywileju zwolnienia od podatku było zawsze lub w przeważającej mierze niemożliwe.

9. Zarzut dysfunkcyjności art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. w ujęciu empirycznym. Dobitym argumentem przeciwko forsowanej przez pytający sąd tezie o dysfunkcyjności art. 4a ust. 1 u.p.s.d. (we wskazanym na wstępie okresie) jest analiza praktycznych skutków jego obowiązywania. Z informacji gromadzonych przez organy podatkowe w ramach monitorowania funkcjonowania analizowanego zwolnienia wynika, że już w pierwszym roku obowiązywania kwestionowanej regulacji aż 95% nabywców w drodze spadkobrania zgłosiło ten fakt w terminie naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego i skorzystało ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, a jedynie 5% podatników nie dopełniło wskazanego wymogu w sposób terminowy (zob. stanowisko rządu do poselskiego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn, druk sejmowy nr 341/VI kadencja). Wsparcie dla inicjatywy wydłużenia terminu na zgłoszenie nabycia w drodze spadkobrania było podyktowane chęcią ułatwienia wykonywania wskazanych obowiązków podatkowych, zwłaszcza w kontekście różnego poziomu wiedzy prawnej społeczeństwa oraz konsekwencji niedokonania zgłoszenia w terminie. Uchwaloną w 2008 r. zmianę art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. należy zatem postrzegać w kategoriach prakseologicznych (celowości), a nie jako środek sanacji dysfunkcyjnego (pozornego) i przez to niekonstytucyjnego mechanizmu jurydycznego.

10. W świetle przedstawionej argumentacji należy uznać, że art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. 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), w zakresie, w jakiej 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.

MARSZAŁEK SEJMU

Grzegorz Schetyna

