



RZĄDOWE CENTRUM LEGISLACJI
WICEPREZES
dr Jacek Krawczyk

Warszawa, dnia 30.07.2013 r.

RCL. DPiO-5604-54/13

Pan
Jan Vincent-Rostowski
Wiceprezes Rady Ministrów
Minister Finansów

Szanowny Panie Prezencie,

W ślad za pismem z dnia 18 czerwca 2013 r., przekazującym kopię wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 czerwca 2013 r., sygn. akt P 43/11, Rządowe Centrum Legislacji przekazuje w załączeniu jego analizę.

Załącznik:

Analiza do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 czerwca 2013 r., sygn. P 43/11

RCL DPiO 5604-54/13

ANALIZA
WYROKU TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO
Z DNIA 4 CZERWCA 2013 R., SYGN. AKT P 43/11

I. INFORMACJE O ORZECZENIU:

1. Metryka orzeczenia:

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 czerwca 2013 r., sygn. akt P 43/11. Sentencja orzeczenia została ogłoszona w dniu 18 czerwca 2013 r. w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, pod poz. 692.

2. Sentencja orzeczenia:

Przepis **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, z późn. zm.), **w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zakresie**, w jakim przewiduje miesięczny termin złożenia zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego nabycia w drodze dziedziczenia własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, **jest niezgodny** z wywiedzioną z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

3. Utrata mocy obowiązującej niekonstytucyjnej regulacji:

Przepis art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, zwanej dalej, „ustawą”, został uznany za niezgodny z Konstytucją w zakresie wskazanym w sentencji orzeczenia w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. Ustawą z dnia 10 października 2008 r. o zmianie ustawy o podatku od spadku i darowizn (Dz. U. Nr 203, poz. 1267), zwaną dalej „ustawą zmieniającą”, dokonano nowelizacji tego przepisu. Zatem utrata mocy obowiązującej niekonstytucyjnej regulacji nastąpiła z dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej (tj. z dniem 1 stycznia 2009 r.), czyli jeszcze przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny.

4. Stan prawny (na gruncie którego wydano orzeczenie):

Przepis art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. stanowił, że zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę jeżeli zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 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. Natomiast w sytuacji, gdy nabywca dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych, po upływie wskazanych wyżej terminów, to zwolnienie od podatku znajdzie zastosowanie, gdy nabywca 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 ustawy). Ponadto w ust. 4 analizowanego przepisu zostały określone przypadki, które nie zostały w ogóle objęte obowiązkiem złożenia zgłoszenia, np. gdy nabycie następuje na podstawie umowy zawartej w formie aktu notarialnego. W tym miejscu podkreślenia również wymaga, że uchybienie terminom, o których mowa w analizowanym przepisie skutkowało obowiązkiem uiszczenia zobowiązania podatkowego na zasadach określonych dla nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej (art. 4a ust. 3).

Ustawą zmieniającą dokonano wydłużenia terminów, o których mowa w zaskarżonym przepisie, z jednego miesiąca do sześciu miesięcy na dokonanie zgłoszenia nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego. Przepis w nowym brzmieniu obowiązuje od dnia 1 stycznia 2009 r. W tym miejscu zauważenia wymaga, że nowe regulacje, zgodnie z przepisem przejściowym ustawy zmieniającej znalazły zastosowanie jedynie do przypadków, w których obowiązek podatkowy powstał dopiero po dniu 31 grudnia 2008 r.

5. Powołany wzorzec konstytucyjny:

Trybunał Konstytucyjny badał zaskarżoną regulację z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasada ta wywodzi się z art. 2 Konstytucji, który stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwana również zasadą lojalności, od dawna traktowana jest przez Trybunał Konstytucyjny, jako oczywista cecha demokratycznego państwa prawnego. Zgodnie z tą zasadą uprawnienia przyznane obywatelom

przez państwo nie mogą mieć charakteru uprawnień pozornych, czy też niemożliwych do realizacji ze względów prawnych lub faktycznych albo z uwagi na niejasne określenie warunków korzystania z tych uprawnień. Zasada ta obejmuje również zakaz tworzenia przez ustawodawcę takich konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji jedynie pozór ochrony tych interesów majątkowych, które są funkcjonalnie związane z treścią ustanowionego prawa podmiotowego.

Badając zaskarżoną regulację z ww. wzorcem kontroli Trybunał Konstytucyjny zauważył, że przepis art. 4a ust. 1 pkt 1, w zakresie w jakim określa miesięczny termin złożenia zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych jest niezgodny ze standardami konstytucyjnymi przede wszystkim dlatego, że termin ten liczony jest od dnia uprawomocnienia się orzeczenia, który to z kolei może być rozumiany w dwojaki sposób, z uwagi na fakt, iż sądy powszechne stosują dwie pieczęci o nadaniu klauzuli prawomocności. W jednym przypadku, jest to pieczęć zawierająca jedynie informację o stwierdzeniu prawomocności orzeczenia oraz data przystawienia pieczęci, a innym razem jest to pieczęć zawierająca informację o uprawomocnieniu się orzeczenia z upływem konkretnego dnia. W konsekwencji zdarzały się przypadki, że nabywcy, którzy chcieli zastosować regulacje omawianej ustawy niekiedy błędnie utożsamiali datę stwierdzenia prawomocności z datą uprawomocnienia się postanowienia stwierdzającego nabycie spadku. Ponadto miesięczny termin złożenia zgłoszenia był zbyt krótki, gdyż nie pozwalał na pozyskanie informacji o treści obowiązujących przepisów i praktyce ich stosowania, co z kolei uniemożliwiało ewentualne skorygowanie postępowania przez nabywców. W tym miejscu Trybunał Konstytucyjny zauważył również, iż termin, o którym mowa w analizowanej sprawie ma charakter materialnoprawny, co oznacza, że zła interpretacja pieczęci o nadaniu klauzuli prawomocności w połączeniu z tak krótkim terminem mogły skutkować utratą prawa do uzyskania zwolnienia z podatku. Kolejnym argumentem przemawiającym za niekonstytucyjnością omawianego rozwiązania był fakt, iż chociaż przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 grudnia 2006 r. w sprawie wzoru zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowy (Dz. U. Nr 243, poz. 1762, z późn. zm.) nie przewidywały obowiązku załączenia do zgłoszenia odpisu prawomocnego orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku, to w praktyce zdarzało się, że organy skarbowe żądały udokumentowania dnia powstania obowiązku podatkowego, w postaci odpisu prawomocnego orzeczenia. Powyższe skutkowało, że nabywca nie mógł przedłożyć żadanego dokumentu, w omawianym terminie, gdyż jak wynika z orzecznictwa sądownoadministracyjnego w wielu przypadkach był on dostarczany po upływie miesiąca, co z góry przesądzało o niemożliwości dokonania zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w wyznaczonym przez zaskarżony przepis terminie (np. wyrok

Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 13 marca 2008 r., sygn. akt I SA/Po 1704/07). Dodatkowo w praktyce orzeczniczej powstała rozbieżność odnośnie możliwości złożenia zgłoszenia przed datą uprawomocnienia się orzeczenia stwierdzającego nabycie spadku. Z jednej strony organy podatkowe oraz sądy administracyjne przyjmowały, za bezskuteczne złożenie zgłoszenia przed datą uprawomocnienia się orzeczenia, twierdząc, iż dokonanie stosownego zgłoszenia zarówno po terminie, jak i przed terminem jest nieskuteczne i tym samym skutkuje obowiązkiem uiszczenia podatku (np. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 11 marca 2010 r., sygn. akt ISA/Łd 1022/09), z drugiej zaś dopuszczały taką możliwość z uwagi na fakt, iż dokonując gramatycznej wykładni zaskarżonego przepisu ustawodawca określił jedynie sposób końcowy obliczania tego terminu, a nie początkowy. Gdyby, w opinii sądów, intencją ustawodawcy było określenie również terminu początkowego to najprawdopodobniej posłużyłby się on sformułowaniem „nie wcześniej niż”.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego wszystkie wymienione powyższej elementy wpłynęły na niekonstytucyjność badanej regulacji, gdyż gwarantują ona jedynie pozorną ochronę jednostki.

II. SKUTKI ORZECZENIA:

Skutkiem niniejszego orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego nie będzie utrata mocy niekonstytucyjnej regulacji, gdyż przepis ten został zaskarżony w zakresie w jakim obowiązywał od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r.

Niezależnie od powyższego Trybunał Konstytucyjny zauważył, że orzeczona niekonstytucyjność dotyczy wyłącznie stanu prawnego i faktycznego leżącego u podstaw niniejszej sprawy i nie wiąże się z przyznaniem jednostkom szczególnych możliwości skorzystania ze zwolnienia podatkowego. Zdaniem Trybunału sformułowane w niniejszej sprawie stanowisko, powiązane jest bezpośrednio z konkretnym charakterem kontroli hierarchicznej zgodności norm w trybie inicjowanym pytaniem prawnym, nie może być odnoszone do oceny innych regulacji prawa podatkowego, które wprowadzają terminy skorzystania z przywileju lub realizacji obowiązku podatkowego.

III. WSKAZÓWKI DLA PRAWODAWCY:

Trybunał Konstytucyjny nie dał konkretnych wskazówek dla prawodawcy, jedynie w uzasadnieniu do analizowanego orzeczenia zauważył, że prawo podatkowe może nakładać różne, nawet restrykcyjne wymogi proceduralne na podatników w celu wykonania ciążących na nich obowiązków podatkowych. Jeżeli jednak prawodawca postanowi o przyznaniu szczególnego

rodzaju uprawnień podatkowych, zobowiązany jest w maksymalny sposób umożliwić adresatom realne skorzystanie z tego prawa.

IV. WYKONANIE ORZECZENIA:

1. Potrzeba wykonania orzeczenia:

Z uwagi na fakt, iż przepis został zaskarżony w brzmieniu obowiązującym w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. nie istnieje potrzeba wykonania analizowanego wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Obecnie obowiązujące regulacje w tym zakresie przewidują 6 – miesięczny termin złożenia zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego o nabyciu w drodze dziedziczenia własności rzeczy lub praw majątkowych.

2. Podmiot właściwy w zakresie objętym orzeczeniem:

Ze względu na tematykę niniejszego wyroku podmiotem właściwym jest Minister Finansów.

3. Kierunek rozwiązań/brzmienie przepisu:

Brak.

4. Etap prac nad projektem wykonującym orzeczenie:

Zgodnie z informacją zamieszczoną w Biuletynie Informacji Publicznej oraz na stronie Sejmu i Senatu nie zostały podjęte prace legislacyjne zmierzające do wykonania ww. wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

Departament Prawny i Orzecznictwa
Naczelnik Wydziału
Joanna Knapieńska
Joanna Knapieńska

Opracowała:
Anna Markowska

30.07.2013r.
Anna Markowska

