

Wyrok z 4 maja 2004 r., [K 8/03](#)  
**WYKLUCZENIE PRAWA WSPÓLNEGO ROZLICZENIA PODATKOWEGO  
PO ŚMIERCI JEDNEGO Z MAŁŻONKÓW**

<b>Rodzaj postępowania:</b> <a href="#">kontrola abstrakcyjna</a> <b>Inicjator:</b> Rzecznik Praw Obywatelskich	<b>Skład orzekający:</b> 5 sędziów	<b>Zdania odrębne:</b> 0
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---------------------------------------	-----------------------------

Przedmiot kontroli	Wzorce kontroli
Wykluczenie możliwości wspólnego rozliczenia podatkowego po śmierci jednego z małżonków <small>[Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych: art. 6 ust. 2 (w brzmieniu nadanym w 2003 r.)]</small>	Zasada demokratycznego państwa prawnego Ochrona i opieka państwa nad małżeństwem i rodziną <small>[Konstytucja: art. 2, art. 18 i art. 71 ust. 1]</small>

W polskim prawie rodzinnym regułą jest istnienie tzw. wspólności majątkowej między małżonkami. Przeważnie jest to wspólność ustawowa – powstająca z mocy samego prawa, uregulowana w kodeksie rodzinnym i opiekuńczym. W jej ramach uzyskiwane w czasie trwania małżeństwa przez któregośkolwiek z małżonków dochody na przykład z pracy lub działalności gospodarczej tworzą majątek wspólny małżonków. Przez zawarcie odpowiedniej umowy (tzw. intercyzy) małżonkowie mogą wspólność ustawową rozszerzyć, ograniczyć albo wyłączyć.

W sytuacji istnienia wspólności majątkowej między małżonkami przepisy regulujące podatek od dochodów osobistych („PIT”) umożliwiają zainteresowanym wybór między osobnym opodatkowaniem dochodów osiąganych przez każdego z małżonków a wspólnym opodatkowaniem, opartym na metodzie tzw. ilorazu małżeńskiego. Ta ostatnia polega na zsumowaniu dochodów obydwójga małżonków (także w przypadku, gdy jeden z osiąga jedynie dochody w kwocie wolnej od podatku lub nie ma żadnych dochodów), podzieleniu sumy przez dwa i ustaleniu należnego podatku w podwójnej wysokości podatku, jaki przypadłby od tak obliczonej połowy. Ponieważ w konstrukcji opodatkowania przewidziana jest kwota wolna od podatku, a skala podatkowa ma charakter progresywny (im wyższy jest dochód, tym procentowo wyższy podatek), zastosowanie metody ilorazu małżeńskiego pozwala często na złagodzenie ciężaru podatkowego w stosunku do tego, jaki istniałby przy osobnym opodatkowaniu dochodów każdego z małżonków.

Zakwestionowany w niniejszej sprawie przez Rzecznika Praw Obywatelskich art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w chwili wydania wyroku) uzależnia skorzystanie z możliwości wspólnego opodatkowania, między innymi, od spełnienia dwóch wymagań: pozostawania w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy i złożenia wniosku dotyczącego wspólnego opodatkowania we wspólnym zeznaniu podatkowym małżonków za dany rok. Zeznania

takie podatnicy składają dopiero po zakończeniu roku podatkowego, najpóźniej do 30 kwietnia następnego roku. A zatem, wskutek obowiązywania obu wspomnianych wymagań, możliwości skorzystania z dobrodziejstwa wspólnego opodatkowania pozbawiony jest podatnik, którego współmałżonek zmarł w trakcie roku podatkowego albo nawet po jego zakończeniu, ale przed złożeniem rocznego zeznania podatkowego.

Wnioskodawca zarzucił, że zaskarżone unormowanie stwarza stan niepewności co do zasad obliczania podatku za miniony rok, przez co narusza zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wynikającą z konstytucyjnej klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Rzecznik Praw Obywatelskich zarzucił także, że unormowanie to jest niezgodne z konstytucyjnymi gwarancjami ochrony i opieki nad małżeństwem i rodziną (art. 18 i 71 ust. 1).

Trybunał uznał zasadność powyższych zarzutów. Z uzasadnienia wyroku wynika, że rozstrzygnięcie to samo przez się nie tworzy stanu zgodnego z Konstytucją, lecz konieczne jest dokonanie przez ustawodawcę odpowiedniej zmiany w ustawie podatkowej.

## ROZSTRZYGNIĘCIE

**Przepis art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim pozbawia prawa do wspólnego rozliczenia podatkowego dochodów małżonków pozostających we wspólności majątkowej:**

**a) podatnika, który zawarł związek małżeński przed początkiem roku podatkowego, a którego małżonek zmarł w trakcie roku podatkowego;**

**b) podatnika, który pozostawał w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy, a którego małżonek zmarł po upływie roku podatkowego nie złożony wspólnego zeznania rocznego**

**– jest niezgodny z art. 2, art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji.**

## GŁÓWNE TEZY UZASADNIENIA

1. Parlamentowi przysługuje bardzo szeroka swoboda decyzji co do tego, jakie materie uczynić przedmiotem regulacji ustawowej. Skoro jednak podjął już taką decyzję, to unormowanie danej materii musi respektować zasady konstytucyjne.
2. Obciążenia podatkowe nie mogą naruszać istoty wartości objętych ochroną konstytucyjną.
3. Z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) wynika zakaz stanowienia takiego prawa, które ze względu na treść lub formę byłoby zaskoczeniem dla obywatela. Obywatel powinien mieć poczucie względnej stabilności prawa, aby mógł prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, iż podejmując określone decyzje i działania na naraża się na niekorzystne, a niemożliwe do przewidzenia skutki prawne.
4. Uznanie rodziny za wartość konstytucyjną otoczoną przez państwo ochroną i opieką (por. art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji) uzasadnia potrzebę tworzenia regulacji prawnych zmniejsz-

szających ryzyko zachwiania – a nawet służących wzmocnieniu – ekonomicznych podstaw bytu rodziny, która poniosła stratę w wyniku śmierci jednego z małżonków.

5. Dopuszczenie, pod pewnymi warunkami, łącznego opodatkowania dochodów obojga małżonków według metody tzw. ilorazu małżeńskiego, przewidzianej w art. 6 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie stanowi wyjątku od zasady powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji) ani przywileju czy rodzaju ulgi podatkowej (por. art. 3 ust. 6 ordynacji podatkowej), lecz jest jedną z dwóch równorzędnych metod opodatkowania dochodów osób pozostających w małżeńskiej wspólności majątkowej (obok metody osobnego opodatkowania dochodu każdego z nich – art. 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Wspólne opodatkowanie znajduje uzasadnienie w wartościach wyrażonych w art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji, jest też spójne z unormowaniami kodeksu rodzinnego i opiekuńczego akcentującymi ekonomiczny wymiar wspólnoty, jaką jest rodzina, w szczególności z obowiązkiem każdego z małżonków przyczyniania się do zaspokajania potrzeb rodziny stosownie do swoich sił i możliwości zarobkowych (art. 27 k.r.o.). Jednocześnie odpowiada ono zasadzie sprawiedliwości podatkowej (znajdującej wyraz w art. 84 Konstytucji), zgodnie z którą obciążenie podatkowe powinno być adekwatne do zdolności podatkowej zobowiązanego.
6. Z początkiem roku podatkowego małżonkowie zakładają, że będą mieli prawo do wspólnego opodatkowania, i na tym założeniu opierają swoje plany dotyczące wysokości dochodów i wydatków. Jeżeli występuje znaczna różnica między osobistymi dochodami małżonków albo jeden z nich w ogóle nie uzyskuje dochodów, to zastosowanie metody ilorazu małżeńskiego jest dla nich korzystne ekonomicznie i zasadne z punktu widzenia dobra rodziny. Tymczasem, wobec ograniczeń wynikających z art. 6 ust. 2 ustawy, prognozowanie i kształtowanie stosunków życiowych przez małżonków jest obarczone ryzykiem nieprzewidzianych negatywnych skutków finansowych. Zaskarżony przepis dopuszcza bowiem sytuację, gdy śmierć współmałżonka w ciągu roku podatkowego lub po jego zakończeniu, ale przed złożeniem zeznania podatkowego za ten rok spowoduje, że owdowiały podatnik, wbrew wcześniejszym oczekiwaniom, nie będzie mógł skorzystać z dobrodziejstwa łącznego opodatkowania dochodów. Ustawodawca przyjął tu nadmiernie formalistyczne kryterium dopuszczalności takiego opodatkowania, polegające na konieczności złożenia stosownego wniosku we wspólnym zeznaniu rocznym obojga małżonków już po zakończeniu roku podatkowego. Badane unormowanie tworzy zatem swoistą pułapkę dla podatników, co uzasadnia zarzut jego niezgodności także z art. 2 Konstytucji.
7. Doprowadzenie zakwestionowanej regulacji do stanu zgodnego z Konstytucją jest obowiązkiem ustawodawcy. Korzystając z szerokiej swobody, jaka przysługuje mu w kształtowaniu systemu podatkowego, może on wybrać jeden z kilku wariantów rozwiązania problemu, wśród których można wskazać na przykład prawo kumulacji dochodów zmarłego współmałżonka z dochodami, które owdowiały podatnik osiągnął bądź w ciągu całego roku podatkowego, bądź jedynie od początku roku podatkowego do śmierci współmałżonka.
8. Adresatem norm zawartych w art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji, ujętych w postać zasad polityki państwa, jest przede wszystkim ustawodawca. Przepisy te nie stanowią podstawy indywidualnego dochodzenia roszczeń.

### Przepisy Konstytucji

**Art. 2.** Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

**Art. 18.** Małżeństwo jako związek kobiety i mężczyzny, rodzina, macierzyństwo i rodzicielstwo znajdują się pod ochroną i opieką Rzeczypospolitej Polskiej.

**Art. 71.** 1. Państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny. Rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych.

**Art. 84.** Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.