

Wyrok z 16 kwietnia 2002 r., SK 23/01  
**UZALEŻNIENIE ROZPORZĄDZANIA ODZIEDZICZONYM PRAWEM  
MAJĄTKOWYM OD SPEŁNIENIA OBOWIĄZKU PODATKOWEGO**

Rodzaj postępowania: <b>skarga konstytucyjna</b> Inicjator: osoba fizyczna	Skład orzekający: 5 sędziów	Zdanie odrębne: 1
---	--------------------------------	----------------------

Przedmiot kontroli	Wzorce kontroli
Wymóg uiszczenia podatku spadkowego jako warunek skuteczności rozporządzenia odziedziczonym prawem majątkowym [Ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn: art. 19 ust. 6]	Ochrona własności i dziedziczenia Zasada proporcjonalności [Konstytucja: art. 21, art. 31 ust. 3, art. 64]

Przedmiotem skargi konstytucyjnej był przepis ustawy o podatku od spadków i darowizn, według którego notariusz nie może sporządzić aktu notarialnego ani uwierzytelnić podpisu, jeżeli treścią czynności prawnej jest zbycie lub obciążenie własności bądź innego prawa uzyskanego przez dziedziczenie, zapis albo zasiedzenie, a zbywca nie zapłacił jeszcze podatku od nabycia mienia, którym rozporządza. Urząd skarbowy może wydać zgodę na dokonanie rozporządzenia przed uiszczeniem podatku.

Na podstawie zakwestionowanego przepisu odmówiono skarżącej sporządzenia aktu notarialnego zamierzonej umowy zbycia odziedziczonej przez nią nieruchomości. W skardze konstytucyjnej zarzuciła ona nieusprawiedliwione wkroczenie przez ustawodawcę w sferę własności, chronionej przez art. 21 i 64 Konstytucji, naruszające konstytucyjną zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3).

Wyrok zapadł większością głosów. *Sędzia Andrzej Mączyński* złożył zdanie odrębne dotyczące zarówno sentencji, jak i uzasadnienia.

#### ROZSTRZYGNIĘCIE

**Art. 19 ust. 6 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn jest zgodny z art. 21, art. 31 ust. 3 i art. 64 Konstytucji.**

#### GŁÓWNE TEZY UZASADNIENIA

1. Płacenie podatków jest jedną z powinności obywateli wobec państwa (art. 84 Konstytucji). Każdy – z tej racji, że korzysta z różnorodnych form realizacji przez państwo zadań publicznych – powinien uczestniczyć w ich finansowaniu. Dzięki obowiązkom podatkowym możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie konstytucyjnych praw i wolności, w tym prawa własności.
2. Daniny publiczne są istotnym elementem dobra wspólnego, którego strażnikiem są

przede wszystkim właściwe organy państwa. Potrzeba realizacji zadań publicznych może prowadzić do ograniczeń w dysponowaniu składnikami majątku podatnika.

3. Ingerowanie w sferę prawa własności i innych praw majątkowych podatników należy do zasadniczej treści instytucji podatku. Przez swoją powszechność podatki stanowią niemal naturalną formę obciążania praw majątkowych konkretnymi zobowiązaniami i są swoistym dopełnieniem tych praw.
4. Treść normatywna pojęcia własności w art. 21 i 64 Konstytucji zawiera w sobie obowiązki, które wynikają z konieczności ponoszenia ciężarów publicznych.
5. Wyrażona w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasada proporcjonalności z jednej strony stawia przed prawodawcą każdorazowo wymóg stwierdzenia rzeczywistej potrzeby ingerencji w danym stanie faktycznym w zakres prawa bądź wolności jednostki, z drugiej strony wymaga stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne, a więc będą rzeczywiście służyć realizacji zamierzonych przez prawodawcę celów. Zawsze chodzi tu o środki niezbędne w tym sensie, że służą one realizacji określonych wartości w sposób i w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków, a zarazem środki jak najmniej uciążliwe dla podmiotów, których prawa lub wolności podlegają ograniczeniu. Ingerencja w sferę statusu jednostki musi więc pozostawać w racjonalnej i odpowiedniej proporcji do celów, których ochrona uzasadnia dokonane ograniczenie.
6. Określone w art. 31 ust. 3 Konstytucji cele publiczne, ze względu na które dopuszczalne jest ograniczenie konstytucyjnych praw i wolności, mieszczą się w zakresie treściowym pojęcia „interes publiczny”. Wszystkie one należą do zadań władzy publicznej. Dla realizacji tych zadań konieczne jest zapewnienie w budżecie państwa odpowiednich środków finansowych, pochodzących w pierwszej kolejności z danin publicznych. Znajdują one także umocowanie w art. 1 Konstytucji.
7. Odrębne unormowanie w Konstytucji problematyki ograniczania własności, poprzez wskazanie w art. 64 ust. 3 przesłanek dopuszczających tego rodzaju działania, nie oznacza wyłączenia stosowania w odniesieniu do własności generalnej zasady wyrażonej w art. 31 ust. 3. Unormowanie art. 64 ust. 3 ogranicza się wyłącznie do wskazania przesłanki formalnej (wymóg ustawy) oraz zakreślenia maksymalnej granicy ingerencji (zakaz naruszania istoty prawa własności). Przepis art. 64 ust. 3 nie jest natomiast unormowaniem szczególnym w stosunku do art. 31 ust. 3 w takim sensie, iżby pozwalał na nieuwzględnianie ograniczeń wskazanych w tymże artykule przy określaniu przesłanek ingerencji ustawodawcy w prawo własności.
8. Określonych przez ustawodawcę wymogów formalnych służących zabezpieczeniu obrotu prawnego (np. wymogu zachowania formy aktu notarialnego przy rozporządzaniu prawem własności nieruchomości) nie można uznać za niekonstytucyjne tylko dlatego, że ograniczają swobodę właściciela w rozporządzaniu swoim prawem (*ius disponendi*).
9. Zaskarżony art. 19 ust. 6 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn nie zawiera zakazu zbywania ani obciążania rzeczy lub praw majątkowych, a jedynie określa formalne przesłanki możliwości dokonania czynności cywilnoprawnej w przewidzianej przez prawo formie: ustanawia wymóg przedstawienia notariuszowi dokonującemu czynności notarialnej dokumentu stwierdzającego, że właściciel spełnił obowiązek podatkowy albo, że jego spełnienie zostało należycie zabezpieczone. Zapłata podatku nie jest przy tym jedynym środkiem umożliwiającym zbycie majątku spadkowego, dopuszczona jest bowiem także możliwość przedstawienia zgody właściwego urzędu skarbowego na dokonanie czynności notarialnej mimo nieuiszczenia podatku. W przypadku wy-

eliminowania z porządku prawnego zakwestionowanego przepisu zachodziłoby natomiast niebezpieczeństwo, że w związku ze zbyciem nieruchomości spadkowej nie istnieje możliwość ustanowienia zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych (np. ze względu na to, że podatnik nie posiada odpowiedniego majątku).

10. Kwestionowane unormowanie nie jest na gruncie polskiego prawa czymś wyjątkowym. Ustawodawstwo podatkowe zna wiele regulacji sankcjonujących nieuiszczenie lub nieterminowe uiszczenie podatku (np. art. 19 ust. 3b ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług, wyłączający możliwość obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług w miesiącu, w którym podatnik uchybił terminom do złożenia comiesięcznego zeznania podatkowego). Tego typu regulacje, będące sankcją o charakterze majątkowym (powodującą uszczuplenie majątku podatnika), należą do istoty prawa podatkowego.

### GLÓWNE ARGUMENTY ZDANIA ODRĘBNEGO

- Wprowadzenie ograniczenia konstytucyjnych wolności i praw wymaga wykazania, że jest ono uzasadnione w świetle Konstytucji. Przepisy przewidujące takie ograniczenia, w razie ich zakwestionowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, nie korzystają z domniemania konstytucyjności.
- Zaskarżony przepis przewiduje ograniczenie zbywalności przedmiotu własności lub innego prawa majątkowego, a zatem wprowadza ograniczenie korzystania z nabytego drogą dziedziczenia prawa objętego ochroną opartą na art. 64 w związku z art. 21 Konstytucji; zbywalność jest zaś jedną z istotnych cech własności. Omawiane ograniczenie dotyczy osoby, która nabyła w drodze dziedziczenia prawo majątkowe, często uzyskała też sądowe stwierdzenie nabycia spadku, a zatem jest uprawniona do rozporządzania nabytym prawem. Spełnienie ciężącego na spadkobiercy obowiązku zapłaty podatku spadkowego nie jest przesłanką nabycia spadku, a zatem nie powinno także ono warunkować możliwości korzystania z jednego z istotnych uprawnień składających się na treść objętego spadkiem prawa majątkowego, zwłaszcza że zbycie prawa nabytego w drodze dziedziczenia przed uiszczeniem podatku spadkowego nie jest samo przez się czynnością niezgodną z prawem.
- Omawiany przepis dopuszcza dokonanie przez notariusza wymienionych w nim czynności po uprzedniej zgodzie (raczej: zezwoleniu) urzędu skarbowego, nie określa jednak przesłanek udzielenia tej zgody, co jest równoznaczne z założeniem dopuszczenia uznaniowego czy arbitralnego działania ze strony urzędu. Doświadczenie uczy, że tego typu regulacje działają korupcyjnie.
- Rozpatrywane unormowanie narusza konstytucyjną zasadę proporcjonalności. Przede wszystkim nie spełnia ono przesłanki niezbędności, ponieważ i bez zaskarżonego przepisu obowiązek podatkowy przewidziany w ustawie o podatku od spadków i darowizn może być skutecznie realizowany; brak zaskarżonego przepisu nie oznaczałby więc istnienia luki w tym zakresie, a zresztą art. 190 ust. 3 Konstytucji przewiduje możliwość odroczenia skutków wyroku TK stwierdzającego niekonstytucyjność przepisu. Nie spełnia ono także przesłanki przydatności, skoro nie dotyczy wszystkich sytuacji, w których aktualny jest obowiązek uiszczenia podatku spadkowego (np. jeżeli w skład spadku nie wchodzi nieruchomość, lecz wartościowe przedmioty dające się zbyć bez zachowania formy notarialnej). Środek zastosowany przez ustawodawcę jest też nadmiernie uciążliwy w stosunku do interesu, który wedle zamierzeń ustawodawcy ma podlegać ochronie; unormowanie to nie służy zapewnieniu ściągłości podatku (jak apriorycznie przyjmuje TK), ale tylko ułatwieniu poboru przez organy skarbowe należności z tytułu podatku spadkowego, to zaś nie może uzasadniać ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw.
- Usprawiedliwiają obowiązywanie zaskarżonego przepisu „interese publiczne”, TK nazbyt szeroko interpretuje to pojęcie, nieprzypadkowo pominięte w tekście art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zapewnienie ściągłości podatku nie mieści się w zakresie tego przepisu.
- Z tego, że art. 84 Konstytucji przewiduje możliwość wydania ustaw nakładających obowiązek podatkowy, a art. 217 określa niezbędny zakres regulacji, która musi być zawarta w takiej ustawie, nie wynika, iż powołując się na art. 84 można uzasadnić zgodność z Konstytucją każdego przepisu prawa podatkowego.

### Przepisy Konstytucji

**Art. 1.** Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli.

**Art. 21.** 1. Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia.

2. Wywłaszczenie jest dopuszczalne jedynie wówczas, gdy jest dokonywane na cele publiczne i za słusznym odszkodowaniem.

**Art. 31.** [...] 3. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

**Art. 64.** 1. Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.

2. Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

3. Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

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

**Art. 190.** [...] 3. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, jednak Trybunał Konstytucyjny może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. Termin ten nie może przekroczyć osiemnastu miesięcy, gdy chodzi o ustawę, a gdy chodzi o inny akt normatywny - dwunastu miesięcy. W przypadku orzeczeń, które wiążą się z nakładami finansowymi nie przewidzianymi w ustawie budżetowej, Trybunał Konstytucyjny określa termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego po zapoznaniu się z opinią Rady Ministrów.

**Art. 217.** Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.