

WYROK

z dnia 16 kwietnia 2002 r.

Sygn. akt SK 23/01***W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej****Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Bohdan Zdziennicki – przewodniczący
Krzysztof Kolasiński
Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska
Andrzej Mączyński
Marian Zdyb – sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu w dniu 16 kwietnia 2002 roku na rozprawie skargi konstytucyjnej Ady Marii Wojna, z udziałem uczestników postępowania: skarżącej i Prokuratora Generalnego o stwierdzenie niezgodności:

art. 19 ust. 6 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89, Nr 34, poz. 209, Nr 137, poz. 926 i Nr 139, poz. 932, z 2000 r. Nr 13, poz. 169, Nr 22, poz. 270 i Nr 120, poz. 1268 oraz z 2001 r. Nr 8, poz. 64) z art. 21, art. 31 ust. 3 i art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 19 ust. 6 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89, Nr 34, poz. 209, Nr 137, poz. 926 i Nr 139, poz. 932, z 2000 r. Nr 13, poz. 169, Nr 22, poz. 270 i Nr 120, poz. 1268 oraz z 2001 r. Nr 8, poz. 64) jest zgodny z art. 21, art. 31 ust. 3 oraz z art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE:

I

1. Skargą konstytucyjną z dnia 25 kwietnia 2001 r. Ada Maria Wojna zwróciła się do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie niezgodności art. 19 ust. 6 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn z art. 21, art. 31 ust. 3 i art. 64 Konstytucji.

Skarżąca zwróciła się do notariusza o sporządzenie umowy sprzedaży przysługującego jej udziału w nieruchomości położonej w Krakowie. Udział ten został przez nią nabyty w drodze dziedziczenia, co zostało stwierdzone postanowieniem Sądu Rejonowego dla Krakowa – Śródmieścia. Notariusz – biorąc pod uwagę brak

* Sentencja została ogłoszona dnia 21 maja 2002 r. w Dz. U. Nr 60, poz. 550.

zaświadczenia o uiszczeniu podatku od spadków i darowizn bądź zezwolenia właściwego urzędu skarbowego na zbycie udziału w nieruchomości bez uiszczenia tego podatku, a także ustne oświadczenie skarżącej, że podatek taki nie został przez nią zapłacony – odmówił dokonania czynności notarialnej. Skarżąca wniosła zażalenie na odmowę dokonania czynności notarialnej. Postanowieniem z 22 stycznia 2001 r. (sygn. akt I NS 16/00) Sąd Okręgowy w Krakowie oddalił je. Uznał bowiem, iż odmowa dokonania czynności notarialnej była uprawniona, ponieważ skarżąca nie uiszczając należnego podatku naruszyła prawo. Rozstrzygnięcie to stało się podstawą do wniesienia skargi konstytucyjnej.

W uzasadnieniu skargi Ada Maria Wojna podniosła, że art. 19 ust. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn jest niezgodny z konstytucyjną zasadą ochrony własności. W jej ocenie zakwestionowany przepis stanowi zbyt daleko idącą ingerencję w przysługujące obywatelom prawo własności i prowadzi do ograniczenia uprawnień właściciela w rozporządzaniu rzeczą. Ograniczenie takie nie znajduje uzasadnienia w określonych w art. 31 ust. 3 Konstytucji przesłankach stanowienia ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych praw i wolności. Uważa też, że unormowanie wymuszające na podmiotach obrotu prawnego rozliczanie podatku spadkowego i uzależniające możliwość rozporządzania składnikami masy spadkowej od przedstawienia stosownego dokumentu, przerzuca ciężar dbałości o realizację obowiązku podatkowego z organów finansowych na obywateli.

W przekonaniu skarżącej zawarte w kwestionowanym przepisie ograniczenie możliwości rozporządzenia własnością nie jest uzasadnione. Ograniczeń takich nie zawierają inne ustawy podatkowe. Jest to konsekwencją tego, że ordynacja podatkowa zawiera w rozdziale 3 przepisy przewidujące możliwości zabezpieczenia zobowiązań podatkowych, które stwarzają dla Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego pewność wyegzekwowania takich obowiązków. Rozwiązanie przyjęte w art. 19 ust. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn nie jest – jej zdaniem – uzasadnione koniecznością zapewnienia organom finansowym dostępu do informacji o fakcie powstania obowiązku podatkowego, bowiem stosowne przepisy (w szczególności akty wykonawcze do ustawy – Ordynacja podatkowa) zobowiązują sądy do przekazywania informacji o nabytych spadkach i osobach spadkobierców.

Kwestionowany przepis – podkreśla skarżąca – nie spełnia też przesłanki proporcjonalności w ograniczaniu konstytucyjnie gwarantowanych praw i wolności. Przepis ten, mimo pozornie formalnego charakteru, ogranicza uprawnienie do rozporządzania rzeczą na czas nieograniczony. W przypadku przedłużania się postępowania podatkowego, uprawnienie do rozporządzania rzeczą może zostać wyłączone nawet na kilka lat, wbrew woli właściciela. Możliwość rozporządzenia majątkiem spadkowym jest zatem uzależniona od aktywności bądź bierności organu podatkowego. Taki stan rzeczy oznacza naruszenie zasady proporcjonalności, gdyż pod pozorem ułatwienia pracy organom podatkowym prowadzi do pozbawienia uprawnienia do rozporządzania rzeczą na czas niczym nieograniczony.

2. Pismem z 11 września 2001 r. stanowisko w sprawie przedstawił Prokurator Generalny, którego zdaniem art. 19 ust. 6 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn jest zgodny z art. 21, art. 64 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. W uzasadnieniu podkreśla on, iż treść kwestionowanego przepisu wskazuje na jego formalny charakter. Nie ustanawia on bowiem zakazu obciążania i zbywania rzeczy i praw majątkowych uzyskanych w sposób w nim określony a jedynie ustanawia wymóg formalny, od którego spełnienia zależy dokonanie czynności notarialnych. Przyznaje, że art. 19 ust. 6 stanowi ingerencję w prawo własności poprzez ograniczenie swobody rozporządzania rzeczą lub

prawem majątkowym, jednakże jego ocena zależy od spełnienia konstytucyjnych przesłanek dopuszczalności stanowienia ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw.

Ograniczenia w zakresie korzystania z własności ustanowione dla zapewnienia realizacji obowiązków podatkowych – zauważa – są, co do zasady, konieczne. Podatki służą bowiem finansowaniu zadań państwa, a więc i celów publicznych wymienionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Istota sprawy sprowadza się zatem do odpowiedzi na pytanie, czy wynikające z zakwestionowanego przepisu ograniczenie nie narusza zasady proporcjonalności. Zauważa jednak, iż w niniejszej sprawie realność ograniczenia w rozporządzaniu rzeczą lub prawem majątkowym zależy wyłącznie od zachowania zobowiązanego do uiszczenia podatku. W sytuacji wywiązania się z obowiązku podatkowego lub po uzyskaniu zgody właściwego urzędu skarbowego w ogóle nie dochodzi do ograniczenia prawa własności a kwestionowany przepis ma charakter czysto formalny. Do ograniczenia prawa własności dochodzi jedynie wtedy, gdy istnieje zagrożenie dla wykonania obowiązku podatkowego np. przez zbycie rzeczy lub prawa. Takie sytuacje racjonalny ustawodawca powinien przewidzieć i im zapobiegać. Oceny takiej nie zmienia istnienie na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa przepisów zabezpieczających wykonanie zobowiązań podatkowych. Nieprzekonujący jest – w jego rozumieniu – argument skarżącej dotyczący braku ograniczeń czasowych obowiązywania art. 19 ust. 6 w odniesieniu do majątku spadkowego, co uzależnia rozporządzenie majątkiem spadkowym od aktywności bądź bierności organu podatkowego. Art. 19 ust. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn ma na celu zapewnienie realizacji obowiązku podatkowego, który spoczywa na podatniku. Dopiero niewywiązanie się podatnika z tych obowiązków w terminach przewidzianych przez prawo powoduje aktywność organów podatkowych. Terminy załatwiania spraw przez organy podatkowe są regulowane przepisami ustawy – Ordynacja podatkowa, zaś na opieszałość tych organów służą prawem przewidziane środki. Stanowienie ograniczeń czasowych w zakresie dotyczącym kwestionowanego przepisu jest więc zbędne, ponieważ zaskarżone unormowanie winno być rozpatrywane w kontekście całości regulacji prawnej dotyczącej postępowania podatkowego, a także z uwzględnieniem ustawowej zasady, jaką jest obowiązek podatnika do zapłacenia podatku.

3. Do zarzutów podniesionych w skardze, pismem z 14 marca 2002 r. ustosunkował się także Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej. Wniósł on, o stwierdzenie zgodności zaskarżonego przepisu z przywołanymi jako wzorzec kontroli przepisami konstytucyjnymi. W jego przekonaniu art. 19 ust. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn nie ingeruje bezpośrednio w sferę uprawnień właścicielskich. Można w tym przypadku mówić – jego zdaniem – jedynie o rygorystycznym zabezpieczeniu interesów państwa. W uzasadnieniu stanowiska Sejmu zwraca się także uwagę na wynikający z art. 84 Konstytucji obowiązek ponoszenia przez obywateli ciężarów i świadczeń publicznych, w tym określonych w ustawie podatków.

II

Na rozprawie 16 kwietnia 2002 r. umocowani przedstawiciele uczestników postępowania podtrzymali stanowiska wyrażone w pismach procesowych. Przedstawiciel skarżącej wniósł o stwierdzenie niezgodności art. 19 ust. 6 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn z art. 21, art. 31 ust. 3 i art. 64 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Nie ulega wątpliwości, że stanowiący przedmiot zaskarżenia art. 19 ust. 6 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn winien być rozpatrywany w kontekście całości unormowań dotyczących tego podatku. Podatek od spadków i darowizn jest podatkiem majątkowym. Przedmiotem opodatkowania jest nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy i praw majątkowych w drodze spadku lub darowizny. Obciążenie obowiązkiem podatkowym zależne jest od sposobu nabycia przedmiotu opodatkowania. W przypadku darowizny obowiązek ten ciąży solidarnie na darczyńcy i obdarowanym, zaś przy spadkobranii – na nabywcy spadku (spadkobiercy). Podatnikami podatku od spadków i darowizn mogą być (co wynika z art. 1 ust. 1 *in fine* ustawy) wyłącznie osoby fizyczne. Ustawa różnicuje osoby, na których ciąży obowiązek podatkowy w zależności od sposobu nabycia rzeczy i praw majątkowych. Obowiązek podatkowy – w przypadku spadkobrania – powstaje z chwilą przyjęcia spadku. W konstrukcji podatku od spadków i darowizn istotne znaczenie ma podział nabywców rzeczy i praw majątkowych na grupy podatkowe. Zaliczenie podatników do jednej z trzech przewidzianych w ustawie grup ma istotne znaczenie dla wielkości obciążenia podatkowego. Dla każdej z grup ustalono bowiem odrębną skalę podatkową i kwotę wolną od opodatkowania.

W świetle art. 7 ustawy podstawę opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn stanowi wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych po potrąceniu długów i ciężarów (tzw. wartość czysta). Ustala się ją według wysokości określonej przez nabywcę, biorąc pod uwagę ich stan w dniu ich nabycia i cenę rynkową z dnia powstania obowiązku podatkowego. Powinna ona odpowiadać ich wartości rynkowej. Ustawa określa również płatników podatku od spadków i darowizn. W przypadku darowizny są nimi sporządzający umowę notariusze, natomiast jeżeli przedmiotem opodatkowania jest nabycie spadku – sami spadkobiercy.

Kwestionowany art. 19 ust. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn zawarty jest w rozdziale 5 zatytułowanym: “Płatnicy”. Art. 19 określa obowiązki płatników podatku w sytuacjach, kiedy nabycie podlegających opodatkowaniu rzeczy i praw majątkowych nastąpiło w drodze nabycia spadku. Obowiązki te mają charakter gwarancyjny w stosunku do budżetu państwa, a ich celem jest zapewnienie ściągальności podatku. Tworzą także zabezpieczenie pewności obrotu prawnego w zakresie dotyczącym nieruchomości spadkowych, zwłaszcza wtedy, gdy trwa postępowanie podatkowe i jego konsekwencją może być ustanowienie hipoteki przymusowej na nieruchomości spadkowej.

Mimo, że zaskarżony art. 19 ust. 6 zamieszczony został w rozdziale dotyczącym płatników, nie odnosi się do nich wprost. Adresatem normy zawartej w tym przepisie jest notariusz, do którego osoby na których ciąży obowiązek podatkowy zwróciły się o sporządzenie aktu notarialnego lub o uwierzytelnienie podpisu, celem zbycia lub obciążenia składników majątkowych nabytych w drodze spadkobrania (lub zasiedzenia). Na notariuszu ciąży obowiązek uzależnienia dokonania określonych w przepisie czynności notarialnych od stwierdzenia, że należny od nabycia własności rzeczy i praw podatek został uiszczony lub (w przypadku nieuiszczenia podatku) od uprzedniej zgody właściwego urzędu skarbowego.

Dokonując oceny konstytucyjności zakwestionowanego przepisu zauważyć należy, że będąca punktem odniesienia w niniejszej sprawie ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn, ma charakter regulacji prawnodaninowej. Z jej obowiązywaniem wiąże się nałożenie na obywateli (i inne podmioty obrotu prawnego) ciężarów o charakterze fiskalnym oraz określenie związanych z tym obowiązków. Do istoty podatku

należy jego przymusowy charakter (powiązany z możliwością stosowania przez organ podatkowy środków przymusu państwowego w celu wyegzekwowania świadczenia) a także jego bezzwrotność i nieodpłatność, konsekwencją czego jest niemożność żądania zwrotu lub świadczenia wzajemnego ze strony podmiotu publicznoprawnego, na rzecz którego podatek został zapłacony (B. Brzeziński, T. Dębowska-Romanowska, M. Kalinowski, W. Wójtowicz, *Prawo finansowe*, Warszawa 2000, s. 186). Podatek jest obciążeniem ustalonym jednostronnie, ponieważ jego wysokość i sposób realizacji jest wynikiem władczej decyzji właściwego organu państwa opartej na konkretnej podstawie ustawowej.

Związane z obowiązkami podatkowymi ingerowanie w sferę prawa własności i innych praw majątkowych, odnoszące się do podatników, należy do zasadniczej treści instytucji podatku. W wyniku realizacji obowiązku podatkowego następuje niewątpliwie przymusowe uszczuplenie majątku podatnika na rzecz państwa. Dokonane w ten sposób przysporzenie majątkowe państwa odbywa się na koszt podatnika. Przez swoją powszechność podatki stanowią niemal naturalną formę obciążania praw majątkowych konkretnymi zobowiązaniami. Są więc swoistym – ujmowanym w kategoriach tetycznych – dopełnieniem tychże praw. Konstytucja określając w rozdziale II obowiązki obywateli stwierdza, iż każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych określonych ustawowo. Jako przykład takich świadczeń art. 84 Konstytucji wymienia właśnie podatki.

Treść art. 84 Konstytucji, ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia niniejszej sprawy. Określa on obowiązek ponoszenia przez obywateli ciężarów i świadczeń publicznych, w tym określonych w ustawie podatków. Płacenie podatków jest zatem jedną z powinności obywateli wobec państwa. Każdy, z tej racji, że korzysta z różnorodnych form realizacji przez państwo zadań publicznych (np. zapewnienie bezpieczeństwa czy utrzymanie dróg) winien również uczestniczyć w ich finansowaniu. Dzięki obowiązkom podatkowym możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie konstytucyjnych praw i wolności, w tym też prawa własności. W tym kontekście należy mówić o relacyjnych związkach praw i wolności obywatelskich oraz obowiązków. Stąd też także w Konstytucji prawa i obowiązki zamieszczone zostały w jednym rozdziale, co wskazuje na ścisły związek pomiędzy nimi. Nie jest bowiem możliwe realizowanie praw bez obowiązków koniecznych m.in. dla ich zabezpieczenia (i odwrotnie). W tym zatem sensie obowiązki (w tym obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych) są konstytucyjnym korelatem praw. Bez obowiązków w stosunku do państwa (w tym obowiązków podatkowych) nie mogłaby istnieć państwowa ochrona prawa własności.

Podane przez skarżącą jako konstytucyjny wzorzec odniesienia art. 21 i art. 64 Konstytucji nie mogą być traktowane jako istniejące w normatywnej próżni. Ich normatywna treść winna bowiem być odczytywana w kontekście pozostałych postanowień ustawy zasadniczej. Trybunał Konstytucyjny – m.in. w orzeczeniu z 25 lutego 1999 r. w sprawie K. 23/98 – zwracał uwagę na to, że: “powiązanie art. 64 ust. 1 i 2 z art. 21 Konstytucji pozwala – ponad wszelką wątpliwość – nadać ochronie praw rzeczowych znaczenie ustrojowe, głównie ze względu na konstytucyjną deklarację, iż własność i inne prawa majątkowe podlegają równej – w sensie podmiotowym – ochronie prawnej”. Jednakże podkreślał też wielokrotnie, iż ochrona własności nie ma charakteru absolutnego, gdyż samo prawo własności nie może być traktowane jako *ius infinitum* (zob. *orzeczenie z 28 maja 1991 r., K. 1/91*, OTK w 1991 r., poz. 4 oraz *orzeczenie z 31 stycznia 1996 r., K. 9/95*, OTK ZU nr 1/1996, poz. 2). Taką cechą prawa własności wyraża Konstytucja w art. 64 ust. 3, stwierdzając *expressis verbis* dopuszczalność ograniczenia własności.

Istotne znaczenie w tym kontekście ma konfrontacja przepisów dotyczących prawa własności zawartych w rozdziale II Konstytucji z art. 84 ustawy zasadniczej. Pozwala ona

określić zakres konstytucyjnego rozumienia prawa własności. Zawarte w Konstytucji ograniczenia, w tym ustanawiające obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych, kształtują ramy konstytucyjnego pojmowania prawa własności. W rezultacie stwierdzić należy, iż treść normatywna pojęcia własności zawartego we wskazanych jako wzorzec odniesienia przepisach Konstytucji zawiera w sobie obowiązki, które wynikają z konieczności ponoszenia ciężarów publicznych, bez których nie byłoby możliwe ukształtowanie normatywnego układu odniesienia umożliwiającego zabezpieczenie tychże praw.

Odnosząc się do zarzutu, iż zaskarżony przepis stanowi ograniczenie w dysponowaniu nabytymi w drodze dziedziczenia prawami majątkowymi, stwierdzić należy, że art. 19 ust. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn nie zawiera zakazu zbywania i obciążania rzeczy lub praw majątkowych nabytych w drodze spadkobrania, a jedynie ustanawia formalny wymóg przedstawienia notariuszowi dokonującemu czynności notarialnej dokumentu stwierdzającego uregulowanie sytuacji prawnopodatkowej zbywcy, a więc wykazania, że właściciel korzystając z podstawowego atrybutu prawa własności, jakim jest rozporządzanie nim, spełnił podstawowe obowiązki z nim związane, albo realizacja tych obowiązków została należycie zabezpieczona.

Kwestionowany przepis ma przede wszystkim charakter proceduralny w tym znaczeniu, iż nie skutkuje bezwzględną niemożnością dokonania czynności w przewidzianej przez prawo formie, ale formułuje formalne przesłanki możliwości jej realizacji. Nie można więc podzielić tezy skarżącej, że określony w tym przepisie obowiązek udokumentowania zapłaty podatku eliminuje albo też stanowi nadmierne ograniczenie najszerszego uprawnienia wynikającego z prawa własności – to jest prawa zbywania rzeczy (*ius disponendi*). Nie są bowiem konstytucyjnie nieuzasadnionym ograniczeniem uprawnień właścicielskich wymogi formalne określone przez ustawodawcę służące zabezpieczeniu obrotu prawnego. Także te, które odnoszą się do czynności prawnych (obowiązek zachowania formy aktu notarialnego przy rozporządzaniu prawem własności nieruchomości itd.). Obowiązek przedstawienia notariuszowi dowodów potwierdzających uregulowanie sytuacji podatkowej w zakresie podatku od spadków i darowizn ma charakter jedynie formalny, tak jak i przedstawienie dokumentów poświadczających prawa majątkowe podatnika. Ograniczenie rozporządzenia własnością ustaje bowiem w przypadku wywiązania się z obowiązku podatkowego, bądź po uzyskaniu stosownej zgody urzędu skarbowego. W istocie zatem istnienie ograniczenia zależne jest od zachowania samego właściciela – podatnika. Pamiętać należy, że nie uważa się za stanowiące niedopuszczalne konstytucyjnie ograniczenia prawa własności inne obowiązki o charakterze publicznoprawnym np. wynikające z prawa budowlanego, prawa energetycznego, prawa geodezyjnego i górniczego, ochronny środowiska, miejscowych planów zagospodarowania przestrzennego i wielu innych, chociaż prowadzą do ograniczenia jego podstawowych atrybutów. Przyjęcie sugerowanej przez skarżącą abstrakcyjnej i jednocześnie bezwzględnej konstrukcji prawa własności i wynikających z niego uprawnień prowadzić musiałoby do zakwestionowania sensu istnienia prawa publicznego jako systemu norm prawnych mających na celu zapewnienie ładu publicznego w państwie.

Będący przedmiotem niniejszej sprawy art. 19 ust. 6 ustawy o podatku od spadków i darowizn nie jest na gruncie polskiego prawa regulacją wyjątkową. Ustawodawstwo podatkowe zna wiele regulacji sankcjonujących okoliczność nieuiszczenia podatku, bądź uiszczenie go po upływie przewidzianego prawem terminu. Warto tu wspomnieć choćby art. 19 ust. 3b ustawy z 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 (faktycznie powodującą uszczuplenie majątku podatnika) należą do istoty prawa podatkowego, kreującego konstytucyjnie dopuszczalne świadczenia o charakterze przymusowym.

Skarżąca zwraca uwagę na istnienie na gruncie prawa podatkowego – w szczególności ustawy – Ordynacja podatkowa – przepisów zezwalających na zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych. Jednakże, co zauważa Prokurator Generalny, zabezpieczenia te mają charakter majątkowy, nie zaś osobowy. Ewentualne zbycie majątku przed uiszczeniem podatku, czy dokonaniem zabezpieczenia, powodować może ich bezskuteczność, co w konsekwencji oznaczać może konieczność wprowadzenia innych regulacji zabezpieczających realizację obowiązku podatkowego. Państwo ma bowiem obowiązek zabezpieczenia swoich praw związanych z daninami publicznymi. Są one istotnym elementem dobra wspólnego, którego strażnikiem są przede wszystkim właściwe organy państwa. Państwo chroni w ten sposób wartości najwyższe Rzeczypospolitej, a przez to prawa innych obywateli. Zabezpiecza przez to także realizację podstawowych zadań publicznych. Potrzeba ich realizacji może prowadzić do dalej idących ograniczeń w dysponowaniu składnikami majątku podatnika, które zresztą są prawu polskiemu znane.

Zwrócić należy uwagę na to, że art. 19 ust. 6 nie uzależnia w sposób bezwzględny skuteczności czynności prywatnoprawnej od spełnienia obowiązku publicznoprawnego. Zapłata podatku nie jest w tych okolicznościach jedynym środkiem umożliwiającym zbycie majątku spadkowego. Przepis ten dopuszcza bowiem obok przedstawienia zaświadczenia o zapłaceniu podatku także możliwość przedstawienia zgody właściwego urzędu skarbowego na dokonanie czynności notarialnej, mimo jego nieuiszczenia. Sytuacja taka ma miejsce wtedy, kiedy mimo niezapłacenia podatku zobowiązanie podatkowe zostało zabezpieczone na majątku podatnika poprzez ustanowienie odpowiednich środków zabezpieczających, albo na podstawie art. 48 ordynacji podatkowej odroczone termin płatności lub rozłożono ją na raty. Ustanowienie przewidzianego w ordynacji podatkowej zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych – z wyjątkami przewidzianymi w art. 33 § 1 i 2 – jest w zasadzie możliwe wtedy kiedy nie istnieje spór, co do wysokości zobowiązania podatkowego. Jeżeli jednak pomiędzy organem podatkowym a spadkobiercą nie ma zgodności co do np. rzeczywistej wartości nieruchomości spadkowej, ponieważ organ podatkowy ma wątpliwości co do wartości określonej w deklaracji podatkowej, niezbędne jest przeprowadzenie postępowania podatkowego, którego konsekwencją będzie wydanie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Od takiej decyzji przysługuje odwołanie do organu administracji podatkowej drugiej instancji a w dalszej konsekwencji także skarga do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika można dokonać w zasadzie dopiero po ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego, chyba że z dowodów zgromadzonych w postępowaniu wynika, że zobowiązanie podatkowe może nie zostać wykonane. Jest to o tyle ważne, że dla ustanowienia zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych istotne znaczenie ma wysokość zobowiązania podatkowego. W przypadku wyeliminowania z porządku prawnego zakwestionowanego przepisu istniałaby możliwość zbycia nieruchomości spadkowej, zarówno wtedy, gdy wysokość zobowiązania spadkowego byłaby znana a spadkobierca nie zapłaciłby go, jak i wtedy gdy wysokość zobowiązania takiego nie byłaby ustalona (np. w trakcie trwania postępowania w celu ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego). Mogłoby więc okazać się, że w związku ze zbyciem nieruchomości spadkowej, nie istnieje możliwość ustanowienia zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych ze względu np. na to, że podatnik nie posiada majątku, na którym można byłoby go ustanowić. Wyłączenie z porządku prawnego art. 19

ust. 6 ustawy o podatkach od spadków i darowizn sprzyjać mogłoby także powstawaniu naruszeń prawa polegających na potencjalnej możliwości ustanowienia zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych na nieruchomości, która w momencie ustanowienia zabezpieczenia nie byłaby już własnością spadkobiercy.

Kwestionowany przepis ma swoje uzasadnienie także w aspekcie systematyki rozdziału 5 ustawy, w którym został zamieszczony. Rozdział 5 określa płatników podatku od spadków i darowizn i zawiera dwa przepisy. Pierwszy z nich – art. 18 stanowi, iż w przypadku kiedy przedmiotem opodatkowania jest rzecz lub prawo majątkowe nabyte w drodze darowizny, płatnikiem podatku jest notariusz sporządzający umowę darowizny. Takie rozwiązanie stanowi zabezpieczenie wykonania obowiązku podatkowego z uwagi na wymaganą do ważności umowy darowizny formę aktu notarialnego (art. 890 § 1 kc). Odmiennie przedstawia się kwestia zabezpieczenia zobowiązania podatkowego w przypadku opodatkowania rzeczy lub praw majątkowych nabytych w drodze spadkobrania. W takiej sytuacji płatnikiem podatku jest sam podatnik. Nie istnieje zatem możliwość pobrania podatku w chwili nabycia mienia, to jest otwarcia spadku (śmierci spadkodawcy). W związku z tym cały art. 19 ustawy (nie tylko kwestionowany ust. 6) zawiera unormowania uzależniające czynności dotyczące majątku spadkowego od uregulowania podatku bądź zgody urzędu skarbowego.

Celem kwestionowanej regulacji nie jest, jak podnosi skarżąca, ułatwienie pracy organom podatkowym, ale zapewnienie skutecznej realizacji obowiązku podatkowego. Podatek jest bowiem obowiązkiem ciężącym na obywatelu a nie na organie administracji skarbowej. Dlatego też do obywatela należy obowiązek czynnego zachowania się w postaci uiszczenia podatku lub uzyskania zgody właściwego organu podatkowego. W innym przypadku obywatel liczyć się musi z ustanowionymi prawem ograniczeniami. Istnienie zabezpieczeń jest szczególnie uprawnione w odniesieniu do podatnika zamieszkałego za granicą, wobec którego egzekucja należności podatkowych mogłaby być praktycznie niemożliwa. W kontekście zarzutów skargi podkreślić należy więc, iż obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn ciąży w pierwszej kolejności na podatniku, co oznacza, że zapłacenie podatku winno nastąpić dobrowolnie, z inicjatywy podatnika i w terminie określonym przez prawo. Aktywność organów podatkowych przewidziana jest dopiero w sytuacji gdy podatnik nie wywiązuje się z ciężących na nim obowiązków.

Zasadniczy zarzut podnoszony w skardze, dotyczący naruszenia przez ustawodawcę zasady proporcjonalności w ograniczaniu konstytucyjnie gwarantowanych praw i wolności (art. 31 ust. 3 Konstytucji) nie znajduje uzasadnienia. Linia orzecznicza Trybunału dotycząca przesłanek dopuszczalności ograniczenia praw i wolności w tej materii jest jednolita i konsekwentna. Jednym z elementów tego dorobku orzeczniczego jest określenie sposobu rozumienia zasady proporcjonalności. Zasada ta: “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 winna ona być rozumiana jako wymóg stosowania takich środków prawnych, które będą skuteczne, a więc rzeczywiście służące realizacji zamierzonych przez prawodawcę celów. Zawsze chodzi tu o środki niezbędne, w tym sensie, że chronić będą określone wartości w sposób i w stopniu, który nie mógłby być osiągnięty przy zastosowaniu innych środków. Niezbędność to również skorzystanie ze środków jak najmniej uciążliwych 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” (K. 23/98, OTK ZU nr 2/1999, s. 171).

Dla określenia dopuszczalności ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności konieczne jest stwierdzenie istnienia konstytucyjnie uzasadnionych przesłanek formalnych

dotyczących dopuszczalności wprowadzenia ograniczeń oraz wykazanie proporcjonalności zastosowanego środka. Art. 31 ust. 3 Konstytucji dopuszcza bowiem ograniczenie w korzystaniu z konstytucyjnie zagwarantowanych wolności i praw, gdy jest to konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia, moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Przesłanki ograniczenia wynikają więc wprost z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Tak ukształtowany przepis w pełni realizuje postulaty, jakie pod adresem zasady proporcjonalności wysuwała doktryna prawa, odpowiada również w dużym stopniu formułom zastosowanym w wiążących Rzeczpospolitą Polską aktach międzynarodowych, przede wszystkim w Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r. (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.), jak również w Międzynarodowym Pakcie Praw Obywatelskich i Politycznych (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167). Treść obowiązujących unormowań konstytucyjnych w pełni uzasadnia odwołanie się do wcześniej formułowanych w orzecznictwie Trybunału tez dotyczących interpretacji i zastosowania zasady proporcjonalności.

Wymienione w art. 31 ust. 3 cele publiczne, w kontekście których dopuszczalne jest ograniczenie konstytucyjnych praw i wolności mieszczą się w zakresie treściowym pojęcia „interes publiczny”. Wszystkie są zadaniami władzy publicznej. Dla realizacji tych zadań konieczne jest zapewnienie w budżecie państwa odpowiednich środków finansowych, pochodzących w pierwszej kolejności z danin publicznych. Dlatego w przypadku kwestionowanych regulacji podatkowych nie ma wątpliwości co do spełnienia, dających podstawę do ograniczenia praw konstytucyjnych, przesłanek wynikających z art. 31 ust. 3. Niewątpliwie znajdują one także umocowanie w art. 1 Konstytucji, wskazującym na to, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich Polaków.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 64 Konstytucji – Trybunał zwraca uwagę na relację, jaka zachodzi między przesłankami ograniczania praw i wolności wynikającymi z art. 31 ust. 3, a szczegółową klauzulą ograniczającą wyrażoną w art. 64 ust. 3 Konstytucji. W orzeczeniu z 12 stycznia 1999 r. wydanym w sprawie P. 2/98 Trybunał Konstytucyjny podkreślił, że odrębne unormowanie problematyki ograniczania własności, poprzez wskazanie w art. 64 ust. 3 Konstytucji przesłanek dopuszczających tego rodzaju działania, nie oznacza wyłączenia zastosowania w odniesieniu do tego prawa generalnej zasady wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Przesądza o tym zarówno rola tego ostatniego przepisu, wyznaczona jego miejscem w systematyce rozdziału II ustawy zasadniczej („Zasady ogólne”), jak i funkcja, którą przepis ten pełni w zakresie unormowania praw i wolności jednostki. Zdaniem Trybunału sprowadza się ona do zakreślenia pewnych, nieprzekraczalnych granic ingerencji państwa (przede wszystkim prawodawcy) w sferę gwarantowanych konstytucyjnie praw i wolności jednostki. Zwraca przy tym uwagę okoliczność, iż określenie przesłanek ograniczania prawa własności zawarte w art. 64 ust. 3 Konstytucji nie zawiera w swojej treści wskazania wartości i dóbr, których ochrona przemawia za dopuszczalnością ingerencji w prawa właściciela. Określenie to ogranicza się wyłącznie do wskazania przesłanki formalnej (wymóg ustawy) oraz zakreślenia maksymalnej granicy ingerencji (zakaz naruszania istoty prawa własności). Tym samym potraktowanie art. 64 ust. 3 jedynie jako przepisu szczególnego wyłączającego ogólną zasadę wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji, czego konsekwencją byłoby nie uwzględnianie kryteriów wskazanych w tym artykule przy określaniu przesłanek ingerencji ustawodawcy w prawo własności, nie jest pełni uprawnione. Analiza treści obydwu klauzul określających przesłanki ograniczania praw (w tym prawa własności) wskazuje, że w przypadku prawa własności, to właśnie art. 31 ust. 3 powinien spełniać rolę podstawową, natomiast art. 64 ust. 3 traktować należy wyłącznie jako konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności wprowadzania ograniczeń tego prawa. Również analiza

materiałów źródłowych (por. *Biuletyn Komisji Konstytucyjnej Zgromadzenia Narodowego*, nr XXXVII, Warszawa 1995), odzwierciedlających tok prac nad projektem Konstytucji wskazuje, iż zamieszczeniu art. 31 ust. 3 w jej tekście nie towarzyszyło dążenie do takiego ukształtowania jego roli, która sprowadzałaby się do “uzupełnienia” tych postanowień konstytucyjnych, w których nie zawarto szczegółowych unormowań dotyczących ograniczania praw i wolności jednostki, czego konsekwencją byłoby wyłączenie zastosowania tego przepisu w sytuacjach, gdy konkretne klauzule odmiennie normują problem ograniczeń (OTK ZU nr 1/1999, poz. 2).

W takim stanie rzeczy ocena konstytucyjnej dopuszczalności ustawowego ograniczania prawa własności (i innych praw majątkowych) powinna uwzględniać zarówno wymagania przewidziane w art. 64 ust. 3, jak i ogólną zasadę wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Kwestionowany przepis prawny nie narusza ich. Uzależnia jedynie możliwość rozporządzenia prawem własności od działania podatnika. Co więcej, dopuszcza nawet – po uzyskaniu zgody urzędu skarbowego – możliwość dokonania czynności rozporządzającej majątkiem spadkowym, bez zapłaty podatku od spadków i darowizn.

Trybunał podziela pogląd wyrażony przez Sąd Okręgowy w Krakowie (w będącym podstawą niniejszej skargi postanowieniu z 22 stycznia 2001 r.), w zakresie w jakim dotyczy on obowiązków podatnika. Regulowanie zobowiązań podatkowych jest w demokratycznym państwie prawa konstytucyjnym obowiązkiem każdego obywatela. Co więcej, w kontekście wynikającej z prawa podatkowego zasady powszechności podatków, do ponoszenia wynikających z nich obciążeń obowiązani są na równi wszyscy charakteryzujący się daną cechą relewantną. Obywatele uchylający się od ponoszenia ciężarów publicznych – naruszają zasadę dobra wspólnego – ponieważ czynią to na koszt pozostałych podatników. Taki stan rzeczy w ramach demokratycznego państwa prawnego nie może mieć miejsca.

Biorąc to pod uwagę Trybunał orzekł, jak w sentencji.

Zdanie odrębne

sędziego Andrzeja Mączyńskiego do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 16 kwietnia 2002 r., w sprawie SK 23/01

Na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) składam zdanie odrębne, ponieważ uważam, że art. 19 ust. 6 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 1997 r. nr 16, poz. 89 ze zm.) jest niezgodny z art. 64 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 21 ust. 1 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Zakwestionowany w niniejszej sprawie przepis zamieszczony jest w ustawie regulującej podatek spadkowy, ale nie dotyczy ani przedmiotu, ani podmiotów, ani stawek opodatkowania, ani żadnego innego elementu stosunku podatkowego. Przepis ten wyraża uregulowanie o charakterze proceduralnym, które jest w prawie polskim przyjęte od dawna, ale również od dawna jest przedmiotem zasadniczej krytyki. Wybitny autorytet w dziedzinie prawa spadkowego, prof. J. St. Piąkowski, na łamach IV tomu *Systemu Prawa Cywilnego* (Ossolineum 1983, s. 43) w następujący sposób wypowiedział się na temat odpowiednika zaskarżonego przepisu w ustawie z dnia 19 grudnia 1975 r. o podatku od

spadków i darowizn (Dz. U. Nr 45, poz. 288): “Końcowa część ustawy (art.19) zawiera przepisy, które mają na celu ułatwienie ściągnięcia podatku przez organy finansowe [...] Przepisy te budzą zastrzeżenia, właściwym środkiem wymuszenia realizacji obowiązku podatkowego jest postępowanie egzekucyjne, nie powinny zaś do tego celu służyć ograniczenia obrotu”. Autor nie podniósł zarzutu niekonstytucyjności zapewne dlatego, że sformułował swój pogląd w czasie, w którym Trybunał Konstytucyjny jeszcze nie działał. Sądzę jednak, że zarówno wskazany przez niego cel zaskarżonego unormowania, jak podniesione zastrzeżenia mają znaczenie dla oceny konstytucyjności obowiązującego obecnie przepisu wyrażającego to unormowanie.

Art. 19 ust. 6 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn jest adresowany do notariusza. Zakazuje mu sporządzenia aktu notarialnego lub uwierzytelnienia podpisu na dokumencie gdy chodzi o czynności, które dotyczą rzeczy i praw majątkowych nabytych w drodze spadku. Na marginesie należy zwrócić uwagę na osobliwość użytego przez ustawodawcę sformułowania “nabycie w drodze spadku”, skoro spadek jest – jak wiadomo – przedmiotem, a nie sposobem nabycia, tu zaś chodzi o nabycie praw majątkowych w drodze dziedziczenia lub w inny sposób przewidziany w prawie spadkowym. Zakaz wyrażony w zaskarżonym przepisie uniemożliwia uprawnionemu zbycie przedmiotu wchodzącego w skład spadku, jeżeli na mocy ustawy lub z woli stron ważność czynności prawnej jest uzależniona od zachowania formy aktu notarialnego lub od notarialnego uwierzytelnienia podpisu. Zakaz nie obowiązuje po stwierdzeniu, że należny podatek został uiszczony. Przepis dopuszcza nadto 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. Także ta okoliczność powinna być wzięta pod uwagę przy ocenie zaskarżonego przepisu.

Skutkiem obowiązywania zakazu dokonania wskazanych w zaskarżonym przepisie czynności notarialnych jest ograniczenie możliwości dokonania w formie zgodnej z prawem czynności zmierzających do zbycia własności lub innego prawa majątkowego. Ograniczenie to 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, zatem nie powinno ono warunkować możliwości korzystania z jednego z istotnych uprawnień składających się na treść objętego spadkiem prawa majątkowego. Należy podkreślić, że zbycie prawa nabytego w drodze dziedziczenia przed uiszczeniem podatku spadkowego nie jest samo przez się czynnością niezgodną z prawem. Podstawą odmowy sporządzenia aktu notarialnego lub uwierzytelnienia podpisu nie jest w takiej sytuacji art. 81 prawa o notariacie. To zaskarżony przepis jest jedyną i wyłączną podstawą zakazu dokonania czynności notarialnej, ale złamanie tego zakazu nie powoduje nieważności ani bezskuteczności dokonanej czynności.

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 jedną z istotnych cech własności, co wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie, zarówno na tle dawnych przepisów konstytucyjnych, jak – jeszcze dobitniej – na tle obowiązującej Konstytucji. Wprowadzenie ograniczenia konstytucyjnych wolności i praw wymaga uzasadnienia, że ograniczenie takie jest w świetle Konstytucji uzasadnione. Przepisy przewidujące takie ograniczenia w razie zakwestionowania ich zgodności z Konstytucją przed Trybunałem

Konstytucyjnym nie korzystają z domniemania konstytucyjności, nakazującego podanie argumentacji uzasadniającej ich niezgodność z normami konstytucyjnymi.

Treść unormowania zawartego w art. 19 ust. 6 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn narusza – moim zdaniem – konstytucyjną zasadę proporcjonalności. Zasada ta, należąca do kanonu zasad państwa prawnego, zakłada istnienie odpowiedniej relacji między celem, którego osiągnięciu ma służyć dana regulacja prawna, a środkami do osiągnięcia tego celu prowadzającymi. Normatywnym wyrazem tej zasady w sferze ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw jest art. 31 ust. 3 Konstytucji, dopuszczający możliwość ustanawiania tylko takich ograniczeń, które są **konieczne** dla osiągnięcia jednego z wymienionych w tym przepisie celów. Zgodnie z ustaloną linią orzeczniczą Trybunału Konstytucyjnego z art. 31 ust. 3 Konstytucji można wywieść wymaganie niezbędności, przydatności i proporcjonalności regulacji ograniczającej korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw.

Uważam, że zakwestionowana w niniejszej sprawie regulacja nie spełnia przede wszystkim przesłanki niezbędności, ponieważ i bez zaskarżonego przepisu obowiązek podatkowy przewidziany w ustawie z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn może być skutecznie realizowany. Po pierwsze, organy skarbowe mają zagwarantowane uzyskanie informacji o powstaniu obowiązku podatkowego, i to informacji gwarantowanej, bo pochodzącej od sądu, który dokonał stwierdzenia nabycia spadku. Po drugie, spadkobierca odpowiada za zapłatę podatku spadkowego całym swoim majątkiem, z faktu zatem, że pozbędzie się nabytej w drodze dziedziczenia rzeczy nie wynika, że zmniejszy się tym samym zakres jego obowiązku podatkowego. Po trzecie, obowiązująca ordynacja podatkowa w związku z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji przewiduje mechanizm, który zapewnia taki sam efekt jak zaskarżony przepis, z tym że mechanizm ten nie działa automatycznie, gdyż jego zastosowanie wymaga pewnej aktywności ze strony organu skarbowego. Przepisy ordynacji podatkowej przewidują także takie środki zabezpieczenia, które można zastosować przed wydaniem decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. Dlatego nie mogę zgodzić się z poglądem, że brak zaskarżonego przepisu oznaczałoby istnienie luki prawnej. Zresztą nawet gdyby taka luka miała powstać w wyniku wyroku Trybunału, to przecież art. 190 ust. 3 Konstytucji przewiduje możliwość odroczenia skutków wyroku Trybunału w celu zapobieżenia przez ustawodawcę powstaniu luki prawnej lub stanu niezgodnego z Konstytucją.

Moim zdaniem art. 19 ust. 6 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn nie spełnia także przesłanki przydatności, skoro nie dotyczy on wszystkich sytuacji, w których aktualny jest obowiązek uiszczenia podatku spadkowego. Wystarczy wskazać, że jeżeli w skład spadku nie wchodzi nieruchomości, ale nawet bardzo wartościowe przedmioty dające się zbyć bez zachowania formy notarialnej, zaskarżony przepis nie znajduje zastosowania.

Zasada proporcjonalności nakazuje ustawodawcy korzystanie ze środków najmniej dolegliwych dla osoby, której prawa zostają ograniczone. Środek zastosowany przez ustawodawcę w art. 19 ust. 6 ustawy z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn jest nadmiernie uciążliwy w stosunku do interesu, który wedle zamierzeń ustawodawcy ma podlegać ochronie. W tym miejscu odnieść się trzeba do kwestii o charakterze podstawowym, a mianowicie – do celu unormowania przewidzianego w zaskarżonym przepisie. Unormowanie to nie służy “zapewnieniu ściągalsności podatku”, jak to apriorycznie przyjmuje Trybunał Konstytucyjny, ale tylko **ułatwieniu** poboru przez organy skarbowe należności z tytułu podatku spadkowego (por. cytowaną wyżej wypowiedź J.St. Piątowskiego). Otóż cel ten z całą pewnością nie mieści się w zamieszczonym w art. 31 ust. 3 Konstytucji katalogu celów mogących uzasadniać

ograniczenia konstytucyjnych wolności i praw. Dążenie do ułatwienia działalności organów władzy publicznej nie może uzasadniać ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw. Sądzę, że usprawiedliwiając obowiązywanie zaskarżonego przepisu “interesem publicznym” Trybunał Konstytucyjny nazbyt szeroko interpretuje to pojęcie, nie przypadkowo przecież pominięte w tekście art. 31 Konstytucji, a tym samym wkracza na bardzo niebezpieczną drogę, mogącą prowadzić do podważenia podstawowych założeń konstytucyjnej ochrony wolności i praw. Charakterystyczne, że podczas rozprawy przedstawiciel Prokuratora Generalnego nie potrafił wskazać żadnej z wartości wymienionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji, ale odwołał się do art. 84 Konstytucji. To prawda, że każdy podatek jest “zakotwiczony” w art. 84 Konstytucji, ale przepis ten nie jest przecież samoistnym źródłem obowiązku podatkowego. Z tego, że art. 84 Konstytucji przewiduje możliwość wydania ustaw nakładających obowiązek podatkowy, a art. 217 Konstytucji określa niezbędny zakres regulacji, która musi być zawarta w takiej ustawie, nie wynika, iż powołując się na art. 84 Konstytucji można uzasadnić zgodność z Konstytucją każdego przepisu prawa podatkowego. Trzeba wyraźnie odróżnić unormowanie obowiązku podatkowego i jego zakresu od unormowania dotyczącego sposobu realizacji tego obowiązku, spełniającego funkcję czysto instrumentalną wobec przepisów kształtujących treść stosunku podatkowego. Większa część wywodów zawartych w uzasadnieniu dotyczy tymczasem uzasadnienia konieczności obowiązywania przepisów nakładających obowiązki podatkowe, a nie uzasadnienia tezy, iż ograniczenie przewidziane w zaskarżonym przepisie jest konieczne dla realizacji któregoś z celów wymienionych w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Uważam zresztą, że nawet zapewnienie ściągłości podatku nie mieści się w zakresie art. 31 ust. 3 Konstytucji, podobnie zresztą jak sam obowiązek podatkowy nie powinien być traktowany jako ograniczenie w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw.

Nie zgadzam się także z jeszcze jednym elementem zawartym w ustnym uzasadnieniu wygłoszonym przez przewodniczącego składu orzekającego. Rozpatrując skargę konstytucyjną Trybunał nie ma prawa formułowania jakichkolwiek ocen co do zachowania się skarżącego. Stan faktyczny, który był przedstawiony w niniejszej sprawie przed Trybunałem, nie pozwala stwierdzić, jakimi motywami kierowała się skarżąca nie dopełniając w terminie obowiązku zapłaty podatku spadkowego. Nie ma podstaw, aby formułować ocenę, czy jej działanie było zgodne czy też nie z zasadami współżycia społecznego.

Z tych względów złożenie zdania odrębnego uznałem za uzasadnione i konieczne.