

52/6/A/2007

WYROK

z dnia 29 maja 2007 r.

Sygn. akt P 20/06*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Maria Gintowt-Jankowicz – przewodniczący

Adam Jamróz

Teresa Liszcz

Marek Mazurkiewicz

Janusz Niemcewicz – sprawozdawca,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 29 maja 2007 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu:

czy art. 100 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 sierpnia 2005 r., w zakresie, w jakim pozbawiał spadkobierców podatnika podatku od towarów i usług prawa do określenia w decyzji prawa do zwrotu na ich rzecz nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, jeżeli spadkodawca przed śmiercią nabył prawo do zwrotu podatku i nie złożył deklaracji, jest zgodny z art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 100 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199 oraz z 2006 r. Nr 66, poz. 470, Nr 104, poz. 708, Nr 143, poz. 1031, Nr 217, poz. 1590 i Nr 225, poz. 1635), w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 sierpnia 2005 r., w zakresie, w jakim nie przyznaje spadkobiercom podatnika podatku od towarów i usług prawa do określenia w decyzji podatkowej prawa do zwrotu na ich rzecz nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, jeżeli spadkodawca przed śmiercią nabył prawo do zwrotu podatku i nie złożył stosownej deklaracji, jest niezgodny z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE

I

1. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu postanowieniem z 14 marca 2006 r. wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy art. 100 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa), w brzmieniu obowiązującym do 31 sierpnia 2005 r., jest zgodny z art. 21 ust. 1 oraz z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji, w zakresie, w jakim zaskarżony przepis pozbawiał

* Sentencja została ogłoszona dnia 14 czerwca 2007 r. w Dz. U. Nr 105, poz. 721.

spadkobierców podatnika podatku od towarów i usług prawa do określenia w decyzji prawa do zwrotu na ich rzecz nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, jeżeli spadkodawca przed śmiercią nabył prawo do zwrotu podatku i nie złożył deklaracji.

Pytanie prawne zostało wniesione w następującym stanie faktycznym. Krystyna Wanat-Gniewkowska i Magdalena Gniewkowska-Gorczyńska, spadkobierczynie Edmunda Gniewkowskiego, wniosły do Urzędu Skarbowego w Nowym Tomysłu deklarację VAT-7 z wykazaną nadwyżką podatku naliczonego nad należnym za grudzień 2002 r. do zwrotu na rachunek bankowy. Decyzjami z 29 grudnia 2003 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w Nowym Tomysłu umorzył jako bezprzedmiotowe postępowania w sprawie określenia do zwrotu na rachunek bankowy kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym oraz w sprawie określenia odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania zmarłego podatnika – Edmunda Gniewkowskiego. Decyzjami z 5 kwietnia 2004 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu utrzymał w mocy decyzje organu pierwszej instancji. Krystyna Wanat-Gniewkowska i Magdalena Gniewkowska-Gorczyńska wniosły skargę na te decyzje do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu. Wątpliwości co do zgodności kwestionowanego przepisu z konstytucyjną zasadą ochrony prawa do dziedziczenia powziął sąd w związku z rozpoznawaniem tych skarg.

Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu ordynacja podatkowa zagwarantowała w art. 97 spadkobiercom podatnika sukcesję praw i obowiązków o charakterze podatkowym. Jednocześnie obowiązujące przepisy nie przewidywały możliwości realizacji nabytego prawa do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego. Zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług, podatnik mógł uzyskać zwrot podatku naliczonego po złożeniu odpowiedniej deklaracji. Prawo do złożenia deklaracji nie może przechodzić na spadkobierców podatnika, ponieważ jest to prawo niematerialne i ściśle osobiste. Jeżeli zatem spadkodawca zmarł po nabyciu prawa do zwrotu, ale przed złożeniem stosownej deklaracji, spadkobiercy zostali pozbawieni prawa domagania się zwrotu podatku od towarów i usług na podstawie ustawy o tym podatku. Jednocześnie przepisy ordynacji podatkowej nie przewidywały wydania odpowiedniej decyzji przez organ podatkowy w sprawie zwrotu naliczonego podatku od towarów i usług. Sąd zwrócił przy tym uwagę, że ordynacja podatkowa zawiera odmienne regulacje kwestii zwrotu nadpłaty podatku dochodowego. Art. 104 ordynacji podatkowej zapewnia spadkobiercom możliwość uzyskania zwrotu nadpłaty tego podatku.

W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu prawo dziedziczenia postrzegane jest w naszym systemie prawnym jako sukcesja generalna, która powinna zapewniać spadkobiercom wstępowanie w ogół praw i obowiązków osoby zmarłej. Zasada sukcesji uniwersalnej powinna odnosić się nie tylko do praw majątkowych spadkodawcy wynikających z prawa cywilnego, ale również do praw majątkowych wynikających z prawa publicznego, w tym z prawa podatkowego. Prawo do podatku naliczonego staje się częścią majątku podatnika. Możliwość żądania zwrotu nadpłaty podatku jest tak samo istotna dla podatnika jak i jego następców. Podatnik, a także jego następcy prawni muszą mieć zapewnioną możliwość odzyskania podatku naliczonego, a prawo to nie może być ograniczone czasowo ani przedmiotowo. W rezultacie wprowadzonych rozwiązań ustawowych, państwo, uniemożliwiając spadkobiercom podjęcie skutecznych starań o uzyskanie zwrotu bezpośredniego podatku od towarów i usług przejmując niezależnie od woli spadkodawców określone kwoty, które przy istnieniu odpowiednich rozwiązań legislacyjnych stałyby się mieniem następców prawnych podatnika. Zupełnie pozbawione racji byłoby przyznanie następcom prawnym podatnika możliwości korzystania z przysługujących im spadkodawcy ulg, odpisów czy zwrotów podatku dochodowego, o czym stanowi art. 104 ordynacji podatkowej, przy jednoczesnym odmówieniu analogicznych uprawnień na gruncie podatku od towarów i usług.

2. Marszałek Sejmu przedstawił stanowisko Sejmu w piśmie z 13 listopada 2006 r. Sejm wniósł o stwierdzenie, że art. 100 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 sierpnia 2005 r., jest zgodny z art. 21 ust. 2 oraz z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.

W ocenie Sejmu przepisy ordynacji podatkowej należy stosować łącznie z przepisami prawa podatkowego regulującymi zagadnienia związane z konkretnym podatkiem. Zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług podatnik tego podatku nabywa prawo do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w chwili nabycia towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną. Jednocześnie zgodnie z art. 97 § 1 ordynacji podatkowej przewiduje sukcesję uniwersalną posiadanych przez podatnika praw majątkowych i niemajątkowych (z pewnymi wyłączeniami) wynikających z przepisów prawa podatkowego – na spadkobierców. Z kolei art. 105 ordynacji podatkowej reguluje kwestie oprocentowania nadpłat i zwrotu podatków. Jeżeli, jak sugeruje sąd pytający, ustawodawca nie przewidział dla spadkobierców podatnika od towarów i usług prawa do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym, to jest niezrozumiałe, w jakim celu reguluje kwestię oprocentowania zwrotu tego podatku.

Zdaniem Sejmu ustawodawca przewidywał zwrot podatku naliczonego nad podatkiem należnym jako oczywiste, niepodlegające dyskusji prawo tego spadkobiercy. Prawo do zwrotu tej nadwyżki jest immanentnym elementem konstrukcji podatku od towarów i usług, stąd ewentualne wyjątki od tej zasady muszą być wyraźnie zaznaczone. Zwrot nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym powinien być dokonywany w wysokości wynikającej z deklaracji złożonej przez podatnika przed śmiercią lub po jego śmierci przez jego spadkobiercę. Podstawę prawną ewentualnej decyzji weryfikującej wysokość dokonywanego zwrotu stanowi art. 27 ust. 6 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług stosowany odpowiednio, a nie art. 100 ordynacji podatkowej. W taki sposób rozważane przepisy są interpretowane przez większość judykatury.

Według Sejmu nowelizacja art. 100 ordynacji podatkowej nie miała charakteru zmiany systemowej, ale była zmianą o charakterze doprecyzowującym i uściślającym. Jej celem było usunięcie wątpliwości pojawiających się podczas stosowania tego przepisu.

3. Prokurator Generalny pismem z 14 marca 2007 r. wyraził pogląd, że art. 100 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym do 31 sierpnia 2005 r., jest zgodny z art. 21 ust. 1 oraz z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji.

W ocenie Prokuratora Generalnego na gruncie ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym prawo do bezpośredniego i pośredniego zwrotu podatku było uprawnieniem podatnika realizowanym w deklaracji podatkowej. Istotną przesłankę dla nabycia tego uprawnienia stanowił status „zarejestrowanego podatnika”. Kwestia momentu nabycia prawa, z punktu widzenia statusu „zarejestrowanego podatnika”, była rozbieżnie traktowana w orzecznictwie.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, prawo do bezpośredniego i pośredniego zwrotu podatku jest związane z interesem majątkowym podatnika i – zgodnie z art. 97 § 1 ordynacji podatkowej – przechodzi na jego spadkobierców. Również deklaracja składana przez podatnika była związana z jego interesem ekonomicznym i służyła ochronie jego interesu majątkowego. Wprawdzie obowiązek złożenia deklaracji ma wymiar osobisty, gdyż adresatem tego obowiązku jest konkretny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, niemniej jednak deklaracja związana jest bezpośrednio nie tylko z obowiązkami majątkowymi, ale także z prawami majątkowymi. Uprawnione jest zatem twierdzenie, że w sytuacji gdy spadkodawca, będący podatnikiem podatku od towarów i usług, przed śmiercią nabył prawo do zwrotu podatku, lecz nie złożył deklaracji, to jego spadkobiercy, przejmują również prawo do złożenia deklaracji i wykazania różnicy w podatku oraz żądania jej zwrotu. Pominięcie w art. 100 § 1 ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do 31 sierpnia 2005 r., podstawy dla organów podatkowych do określenia w decyzji prawa do zwrotu spadkobiercom nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, nie pozbawiało spadkobierców podatnika prawa do zwrotu bezpośredniego podatku. Zwrot ten

następował bowiem na podstawie prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku.

II

Na rozprawę 29 maja 2007 r. stawili się uczestnicy postępowania, z wyjątkiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, który nie zgłosił udziału w postępowaniu przed Trybunałem.

Podtrzymując poglądy wyrażone na piśmie, uczestnicy postępowania w wyniku pytań członków składu orzekającego uzupełnili swoje stanowiska.

Przedstawiciel Sejmu, twierdząc, że prawo do zwrotu VAT nadpłaconego przez podatnika jest prawem majątkowym, które podlega dziedziczeniu, przyznał jednocześnie, że to dopiero postępowanie przed Trybunałem zainicjowane pytaniem prawnym pozwala jednoznacznie wyjaśnić, że prawo spadkobierców do dziedziczenia tego rodzaju prawa nie powinno budzić wątpliwości na tle obowiązującego stanu prawnego. Do wyeliminowania tych wątpliwości z praktyki organów podatkowych nie jest jednak konieczne stwierdzenie niekonstytucyjności art. 100 ordynacji podatkowej. Zdaniem przedstawiciela Sejmu wystarczy bowiem jednoznaczne ustosunkowanie się Trybunału do tego problemu w uzasadnieniu wyroku stwierdzającego zgodność tego przepisu z Konstytucją.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego, podtrzymując pogląd o konstytucyjności art. 100 ordynacji podatkowej przyznał, że orzecznictwo sądowe nie jest jednolite. Podkreślono przy tym, że brak jest wypowiedzi orzeczniczych, które wprost dotyczyłyby stanu faktycznego i prawnego, w jakim orzeka Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu. Odpowiadając na pytanie sędziego sprawozdawcy, przedstawiciel Prokuratora Generalnego przyznał, że gdyby odziedziczone przez spadkobierców prawo do zwrotu nadpłaty podatku VAT nie mogło być realizowane, to należałoby uznać, że przepis jest niezgodny z Konstytucją. W konkluzji, modyfikując stanowisko przedstawione na piśmie, przedstawiciel Prokuratora Generalnego wniósł o wydanie wyroku interpretacyjnego, stwierdzającego, że zakwestionowany przepis rozumiany jako niewyłączający prawa spadkobierców podatnika VAT do złożenia deklaracji jest zgodny z podanymi wzorcami konstytucyjnymi.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu kwestionuje konstytucyjność art. 100 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa), w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. Należy w związku z tym zauważyć, że zaskarżony przepis został zmieniony ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199, ze zm.), a wprowadzona wówczas zmiana weszła w życie z dniem 1 września 2005 r. W myśl art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK), Trybunał umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Przepisu tego nie stosuje się jednak, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw (art. 39 ust. 3 ustawy o TK). Należy w związku z tym przypomnieć, że zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego przepis prawny zachowuje moc obowiązującą, dopóki na jego podstawie są lub mogą być wydawane indywidualne akty stosowania prawa. Utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero

wówczas, gdy dany przepis nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej z teraźniejszości, przyszłości lub przeszłości. Tymczasem zaskarżony przepis może być nadal stosowany przez organy władzy publicznej w odniesieniu do sytuacji faktycznych z przeszłości, o czym świadczy m.in. pytanie prawne wniesione przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu. W sprawie rozpoznawanej przez ten sąd zaskarżony przepis stanowi bowiem podstawę do oceny legalności decyzji wydanych przez organy administracji skarbowej. Z tego względu nie zachodzą podstawy do umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

2. W ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu zaskarżony przepis narusza konstytucyjne prawo dziedziczenia. Prawo do dziedziczenia zostało zagwarantowane w art. 21 i art. 64 Konstytucji, przy czym oba te przepisy muszą być odczytywane łącznie. Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił znaczenie prawa do dziedziczenia w kilku wyrokach. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału prawo do dziedziczenia jest autonomicznym pojęciem prawa konstytucyjnego i nie może być interpretowane poprzez proste odwołanie się do obowiązującego ustawodawstwa. Trybunał akcentował również ścisły związek prawa dziedziczenia z prawem własności, przypominając, że dziedziczenie stanowi utrwalenie prawa własności w sensie instytucjonalnym. W świetle dotychczasowego orzecznictwa na treść analizowanego prawa składa się kilka zasadniczych elementów:

1) nakaz objęcia regulacją ustawową określonej sfery zagadnień powstających w związku ze śmiercią osoby fizycznej; ustawodawca musi przy tym ukształtować instytucję dziedziczenia zgodnie z założeniami konstytucyjnymi;

2) zakaz arbitralnego przejmowania przez państwo lub inne podmioty prawa publicznego własności osób zmarłych; prawo własności przysługujące osobie fizycznej nie może wygasać w chwili jej śmierci, ale winno trwać nadal, co zakłada jego przejście na inną osobę lub osoby; inaczej mówiąc, ustawodawca nie ma możliwości wprowadzenia „ukrytego” wyłączenia poprzez pozbawianie składników majątkowych osób zmarłych statusu własności prywatnej;

3) nakaz uwzględniania woli właściciela jako podstawowego czynnika rozstrzygającego o tym, komu mają w razie jego śmierci przypaść przedmioty tworzące jego majątek; o losach majątku wchodzącego w skład masy spadkowej decydować powinna w pierwszym rzędzie wola spadkodawcy, a nie ustalone przez ustawodawcę reguły dziedziczenia;

4) wolność rozrządzenia swoim majątkiem na wypadek śmierci; nadmierna ingerencja ustawodawcy lub innych organów władzy publicznej w suwerenność ostatniej woli spadkodawcy stanowi naruszenie prawa dziedziczenia;

5) obowiązek ustanowienia regulacji subsydiarnej w stosunku do dziedziczenia opartego na woli spadkodawcy i pozwalającej jednoznacznie ustalić w konkretnym wypadku krąg spadkobierców; ustawodawca ma przy tym szeroki zakres swobody, regulacje ustawowe powinny jednak odwoływać się do zakładanej racjonalności spadkodawcy i mieć na uwadze pewną typowość rozporządzeń testamentowych;

6) nakaz równego traktowania spadkobierców w podobnych lub zbliżonych sytuacjach prawnych; wybór przez ustawodawcę określonego modelu dziedziczenia winien być konsekwentny, tzn. ustawodawca nie może tworzyć przepisów wyjątkowych, naruszających zasadę równej ochrony prawa dziedziczenia;

7) zakaz pozbawiania jakiejś kategorii osób zdolności dziedziczenia, czyli możliwości nabycia własności i innych praw majątkowych po śmierci osoby, której przysługiwały one za życia;

8) ochrona praw osób, które uzyskały status spadkobiercy po śmierci określonej osoby; Konstytucja chroni prawa nabyte w drodze dziedziczenia;

9) nakaz takiego ukształtowania regulacji prawnych, aby umożliwić spadkobiercy – wskazanemu przez spadkodawcę lub w braku takiego wskazania określonego przez ustawodawcę – definitywne nabycie składników majątku spadkowego (zob. w szczególności wyroki: z 31 stycznia

2001 r., sygn. P 4/99 OTK ZU nr 1/2001, poz. 5; z 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85; z 25 listopada 2003 r., sygn. K 37/02 OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 96; z 3 kwietnia 2006 r., sygn. SK 46/05, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 39).

Trybunał Konstytucyjny zwracał również uwagę, że prawo dziedziczenia nie ma charakteru absolutnego. Konstytucja dopuszcza ingerencję organów władzy publicznej w to prawo pod warunkiem, że ustanowione ograniczenia będą zgodne z zasadami konstytucyjnymi wyrażonymi w art. 31 ust. 3 tego aktu prawnego. Ustawodawca może w szczególności, kierując się uzasadnionymi względami, wyłączać określone prawa z ogólnego mechanizmu dziedziczenia.

Kontynuując i rozwijając swoje dotychczasowe orzecznictwo, Trybunał Konstytucyjny pragnie zwrócić uwagę, że prawo dziedziczenia zakłada przejście na spadkodawców nie tylko praw majątkowych, ale również obowiązków. W niektórych konkretnych sytuacjach mechanizm taki mógłby okazać się niekorzystny w swoich skutkach dla spadkobiercy. Z tego względu niezbędne jest stworzenie odpowiednich mechanizmów dla ochrony spadkobierców na wypadek, gdyby zobowiązania zaciągnięte przez spadkodawcę przekraczały wartość jego praw majątkowych.

Nie podlega dyskusji, że konstytucyjne prawo dziedziczenia obejmuje prawa majątkowe o charakterze cywilnoprawnym. Ewentualne wątpliwości mogą natomiast dotyczyć praw majątkowych o charakterze publicznoprawnym. Z jednej strony tekst Konstytucji nie stwarza podstaw do tego, aby prawo do dziedziczenia odnosić wyłącznie do praw i obowiązków z zakresu prawa cywilnego. Z drugiej strony przepisy konstytucyjne nie uzasadniają poglądu, że mechanizm dziedziczenia musi obejmować wszystkie bez wyjątku prawa i obowiązki publicznoprawne o charakterze majątkowym. Mechanizm ten musi uwzględniać specyfikę praw i obowiązków publicznoprawnych w poszczególnych sferach życia. Ustawodawca ma pewną swobodę przy określaniu zakresu praw i obowiązków publicznoprawnych, które przechodzą na spadkobierców. Jeżeli jednak ustawodawca wprowadza mechanizmy zapewniające przejście na spadkobierców określonego rodzaju praw i obowiązków publicznoprawnych spadkodawcy, to nie może on kształtować zakresu przedmiotowego tych regulacji w sposób arbitralny, ale musi uwzględnić nakaz równej ochrony praw majątkowych i prawa dziedziczenia, zapewniając podobne traktowanie sytuacji podobnych.

Analizując zakres przedmiotowy konstytucyjnego prawa do dziedziczenia, należy zwrócić uwagę na szczególny charakter praw i obowiązków majątkowych w dziedzinie prawa daninowego. Daniny publiczne stanowią formę ingerencji w sferę prawa własności i innych praw majątkowych prywatnych. W praktyce w sferze prawa daninowego na pierwszy plan wysuwają się obowiązki obywateli i innych podmiotów, wartość praw o charakterze majątkowym jest z reguły znacznie mniejsza od wartości zobowiązań. W tym kontekście mechanizm dziedziczenia w rozważanej dziedzinie może działać często na rzecz interesu finansowego państwa, pociągając za sobą negatywne konsekwencje dla zainteresowanych, jakkolwiek w wielu sytuacjach może okazać się korzystny z punktu widzenia interesów spadkobierców. Ustawodawca może wprowadzić mechanizm dziedziczenia obowiązków i praw majątkowych w dziedzinie prawa podatkowego, jednak konstytucyjne prawo do dziedziczenia zapewnia ochronę jednostki, wykluczając arbitralne zawężanie zakresu praw objętych tym mechanizmem.

Prawa i obowiązki majątkowe podatnika w dziedzinie prawa podatkowego nie mają charakteru osobistego, ponieważ nie są związane z osobą podmiotu tych praw i obowiązków, są natomiast związane z majątkiem danej osoby. Pomimo zupełnie odmiennego charakteru prawnego, tworzą z punktu widzenia gospodarczego jedną całość z prawami i obowiązkami majątkowymi cywilnoprawnymi. Z tego względu – zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej – majątkowe prawa i obowiązki podatnika przewidziane w przepisach podatkowych przechodzą na spadkobiercę i w tym kontekście nie ma podstaw do wyłączenia ich z zakresu ochrony konstytucyjnego prawa do dziedziczenia.

3. Oceniając zasadność zarzutu przedstawionego w pytaniu prawnym, należy przedstawić zwięźle regulacje ustawowe dotyczące sukcesji praw i obowiązków w dziedzinie prawa podatkowego. W myśl przepisów ordynacji podatkowej, spadkobiercy podatnika, z zastrzeżeniem art. 97 § 2, przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy (art. 97 § 1). Jeżeli, na podstawie przepisów prawa podatkowego, spadkodawcy przysługiwały prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawnienia te przechodzą na spadkobierców pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek (art. 97 § 2). Do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się przepisy kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe (art. 98 § 1 ordynacji podatkowej).

Art. 97 i art. 98 ordynacji podatkowej odsyłają do przepisów kodeksu cywilnego dotyczących dziedziczenia. Trybunał Konstytucyjny, rozważając znaczenie tych regulacji, stwierdził, że „w przypadku art. 97 ordynacji podatkowej doszło do przejęcia instytucji prawa cywilnego w postaci sukcesji praw i zobowiązań. Istota następstwa podatkowego spadkobierców w zasadzie odpowiada cywilnoprawnej konstrukcji przejścia praw i obowiązków majątkowych osoby zmarłej. Przedmiotem spadku są jednak majątkowe prawa i obowiązki o charakterze wyłącznie cywilnoprawnym, stąd sukcesja praw i obowiązków publicznoprawnych opiera się na innej, samodzielnej podstawie prawnej, którą jest art. 97 ordynacji podatkowej”.

Znaczenie art. 97 ordynacji podatkowej może budzić wątpliwości. Niektórzy przedstawiciele doktryny prawa wyrażają pogląd, że przejęcie uprawnień podatnika przez spadkobiercę – inaczej niż przejęcie obowiązków – nie wymaga decyzji organu podatkowego, gdyż następuje z mocy samego prawa (zob. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2002, s. 117). Zgodnie ze stanowiskiem dominującym w orzecznictwie sądów administracyjnych „przepis art. 97 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa daje spadkobiercy możliwość przejęcia praw majątkowych po spadkodawcy, ale pod warunkiem, że jest to przewidziane w przepisach prawa podatkowego” (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego – Ośrodka Zamiejscowego w Białymstoku z 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt SA/Bk 330/99; POP 2002/3/94). Zgodnie z tym stanowiskiem spadkobierca może realizować prawa majątkowe w dziedzinie prawa podatkowego przysługujące spadkodawcy tylko wtedy, gdy odrębne przepisy przewidują taką możliwość. Z drugiej strony należy jednak odnotować orzeczenia, w których sądy przyjmowały, że art. 97 ordynacji podatkowej może wykluczać stosowanie niektórych przepisów szczególnych. W wyroku z 15 października 2003 r., sygn. akt III SA 3566/01, Naczelny Sąd Administracyjny wyraził pogląd, iż „wydaje się, że ewentualna sukcesja praw wykluczałaby stosowanie art. 25 ust. 3 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług”.

W ocenie Sejmu za tą drugą interpretacją przemawia treść art. 105 ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym przed 1 września 2005 r., regulującego sprawy związane z oprocentowaniem z tytułu nadpłat oraz zwrotów podatków przypadających spadkodawcy, ponieważ w przeciwnym wypadku przepis ten byłby zbędny. Przedstawiony argument nie jest jednak w pełni przekonujący. W myśl art. 3 ust. 7 przez zwrot podatku rozumie się „zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne formy zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego”. Ustawodawca odnosi zatem pojęcie zwrotu nie tylko do zwrotu naliczonego podatku od towarów i usług, ale także do wszelkich innych form zwrotu podatku.

4. Dla oceny konstytucyjności zaskarżonego przepisu istotne znaczenie ma kontekst normatywny, który tworzą regulacje dotyczące podatku od towarów i usług. Zagadnienia zwrotu różnicy między podatkiem naliczonym a podatkiem należnym regulowała dawniej ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa z 8 stycznia 1993 r.), a od 1 maja 2004 r. sprawy te normuje ustawa z dnia 11

marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, ze zm.; dalej: ustawa z 11 marca 2004 r.).

Na gruncie przepisów ustawy z 8 stycznia 1993 r., opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegała sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a także eksport i import towarów lub usług. Podatnik miał – co do zasady – prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług, związanych ze sprzedażą opodatkowaną. Wobec przyjętej konstrukcji podatku, kwota podatku należnego z reguły przewyższa kwotę podatku naliczonego, jednakże ze względu na szczególne regulacje w pewnych wypadkach kwota podatku naliczonego może być większa od kwoty podatku należnego.

W wypadku, gdy kwota podatku naliczonego była w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, ustawa z 8 stycznia 1993 r. przewidywała dwie formy zwrotu różnicy między podatkiem naliczonym a podatkiem należnym: tzw. zwrot pośredni i tzw. zwrot bezpośredni. Zasadą był zwrot pośredni, który polegał na tym, że podatnik miał prawo (z zastrzeżeniem szczególnych regulacji zawartych w art. 21 ust. 2-9 ustawy), do obniżenia o tę różnicę podatku należnego za następne okresy (art. 21 ust. 1). W określonych w ustawie wypadkach podatnik miał prawo do zwrotu bezpośredniego, tj. prawo do zwrotu różnicy między kwotą podatku naliczonego a kwotą podatku należnego na rachunek bankowy podatnika.

Należy przypomnieć w tym miejscu, że podatnicy podatku od towarów i usług są obowiązani składać w urzędzie skarbowym deklaracje podatkowe za okresy miesięczne w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. W myśl przepisów ustawy z 8 stycznia 1993 r., warunkiem uzyskania zwrotu pośredniego lub bezpośredniego podatku było złożenie stosownej deklaracji za miesiąc, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny, lub za miesiąc następny.

Obniżenie kwoty podatku należnego następowało nie wcześniej niż w rozliczeniu za miesiąc, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny, i nie później niż w rozliczeniu za miesiąc następny, z tym że ustawa przewidywała jednocześnie szczególne regulacje dotyczące importu usług, dokonania spisu z natury oraz stosowania w imporcie towarów procedury uproszczonej. Obniżenie kwoty podatku należnego nie mogło jednak nastąpić wcześniej niż w miesiącu otrzymania przez nabywcę towaru lub wykonania usługi, albo otrzymania faktury potwierdzającej dokonanie przedpłaty (zaliczki, zadatku, raty) podlegającej opodatkowaniu. Również zwrot bezpośredni następował nie wcześniej niż po złożeniu deklaracji za miesiąc, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny, lub deklaracji za miesiąc następny. Zwrot bezpośredni różnicy podatku na rachunek bankowy podatnika następował w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Jeżeli zasadność zwrotu wymagała dodatkowego sprawdzenia, naczelnik urzędu skarbowego mógł przedłużyć ten termin do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego, a w sytuacjach określonych w ustawie urząd skarbowy na wniosek podatnika był obowiązany zwrócić różnicę podatku w ciągu 25 dni od dnia złożenia rozliczenia.

Na gruncie przepisów ustawy z 8 stycznia 1993 r. mogła powstawać wątpliwość co do momentu powstania prawa do zwrotu. Należy w związku z tym rozróżnić moment powstania tego prawa oraz moment, od którego prawo to może być realizowane w praktyce. W myśl przepisów ustawy opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlegała sprzedaż towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej a obowiązek podatkowy powstawał (z zastrzeżeniem regulacji szczególnych) z chwilą wydania (dostarczenia), przekazania, zamiany, darowizny towaru lub wykonania usługi. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego moment powstania obowiązku podatkowego miał również decydujące znaczenie dla powstania prawa do zwrotu podatku. Prawo to powstaje w chwili wydania (dostarczenia), przekazania, zamiany, darowizny towaru lub wykonania usługi. Natomiast, jak słusznie zauważa sąd występujący z pytaniem prawnym, realizacja prawa do zwrotu podatku mogła nastąpić dopiero po upływie miesiąca rozliczeniowego po złożeniu stosownej deklaracji.

Ustawa z 8 stycznia 1993 r. nie gwarantowała prawa spadkobierców do uzyskania zwrotu różnicy między podatkiem naliczonym a podatkiem należnym. Przepisy ustawy nie przewidywały *expressis verbis* zwrotu tej różnicy spadkobiercom.

Należy zwrócić uwagę, że decyzje organów podatkowych rozpatrywane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny opierają się na założeniu, iż spadkodawcy przysługują dwa odrębne prawa: prawa do uzyskania zwrotu podatku oraz prawa do złożenia stosownej deklaracji. Prawo do uzyskania zwrotu podatku jest prawem o charakterze majątkowym, podlega zatem zasadom dotyczącym dziedziczenia praw majątkowych. Prawo do złożenia stosownej deklaracji jest natomiast prawem osobistym i z tego względu – zgodnie ze stanowiskiem organów podatkowych – nie przechodzi na spadkobierców. Zasadność przyjmowanego rozróżnienia budzi jednak zastrzeżenia. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie ma podstaw do rozróżniania dwóch odrębnych praw. W rozważanej sytuacji mamy do czynienia z jednym prawem podmiotowym, ponieważ uprawnienie do złożenia stosownej deklaracji stanowi proceduralny wyraz prawa podmiotowego do uzyskania zwrotu podatku. Zbliżone stanowisko zajmuje Prokurator Generalny. Zdaniem tego organu, należy przyjąć, że uprawnienie do złożenia stosownej deklaracji w celu uzyskania zwrotu podatku jest prawem majątkowym, które przechodzi na spadkobierców. Jeżeli spadkodawca, będący podatnikiem podatku od towarów i usług, nabył przed śmiercią prawo do zwrotu podatku, lecz nie złożył deklaracji, to jego spadkobiercy, przejmują prawo do złożenia deklaracji i wykazania różnicy w podatku oraz żądania jej zwrotu. Przyjęcie takiej wykładni, korzystnej dla obywateli, może jednak budzić wątpliwości. Ustalając wykładnię przepisów ustawy, należy bowiem wziąć pod uwagę dotychczasowe orzecznictwo sądowe. Przy badaniu konstytucyjności przepisów ustawy, zwłaszcza przepisów, które utraciły moc obowiązującą, nie można ustalać wykładni tych przepisów w oderwaniu od ich interpretacji przyjmowanej w orzecznictwie.

Kwestia, czy w przypadku śmierci podatnika prawo do takiego zwrotu przechodzi na spadkobierców, stanowiła przedmiot rozbieżnych rozstrzygnięć w orzecznictwie. Na gruncie wcześniejszych regulacji prawnych Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 20 sierpnia 1997 r., sygn. akt III SA 1944/95, przyjmował, że prawo do uzyskania zwrotu podatku od towarów i usług nie przechodzi na spadkobiercę. Sąd stwierdził wówczas, że „(...) zaprzestanie działalności, a co się z tym wiąże wykreślenie z rejestru i unieważnienie numeru identyfikacyjnego, następuje z datą śmierci podatnika, a nie z datą zgłoszenia przez następcę prawnego bądź wykreślenia z urzędu. (...) po dacie wykreślenia z rejestru podatników (...) nie stosuje się obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego (art. 25 ust. 3 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym)”. W wyroku z 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt SA/Bk 330/99 Naczelny Sąd Administracyjny – Ośrodek Zamiejscowy w Białymstoku wyraził pogląd, że „z chwilą śmierci podatnika, zgodnie z treścią art. 9 ust. 5 ww. ustawy urząd skarbowy wykreśla go z rejestru podatników, a także unieważnia jego numer identyfikacyjny. (...) Art. 25 ust. 3 ustawy [z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym] wyklucza możliwość zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym po wykreśleniu podatnika z rejestru (nawet byłemu podatnikowi), nie rozróżniając przyczyn, które doprowadziły do takiego wykreślenia”.

Odmienne poglądy zostały wyrażone w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 października 2003 r., sygn. akt III SA 3566/2001. Sąd, ustalając wykładnię art. 25 ust. 3 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług, stwierdził: „przepisu tego nie można interpretować bez uwzględnienia celu, jaki ustawodawca zamierzał osiągnąć tym wyłączeniem. Niewątpliwie celem takim nie było pozbawienie następców prawnych (tu spadkobierców) podatnika możliwości skorzystania z dobrze nabytego przez niego przed śmiercią prawa”. Należy jednak zauważyć, że w uzasadnieniu wyroku sąd stwierdza jednak, że przy rozstrzyganiu o zwrocie podatku należy ustalić, czy spadkobierca faktycznie kontynuował działalność gospodarczą po spadkodawcy i czy w wyniku działu spadku przypadło mu przedsiębiorstwo spadkodawcy. Z uzasadnienia wyroku wynika, że

uzyskanie zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym uzależnione jest od spełnienia przesłanek określonych w art. 97 § 2 ordynacji podatkowej. To znaczy, że spadkobierca może dochodzić zwrotu podatku tylko wtedy, gdy kontynuuje działalność gospodarczą prowadzoną przez spadkodawcę. Natomiast spadkobierca, który nie kontynuuje działalności gospodarczej prowadzonej przez spadkodawcę, nie może uzyskać zwrotu takiej nadwyżki. Niezależnie zatem od przyjętej wykładni przepisów ustawy, istniały sytuacje, w których przepisy ustawy z 8 stycznia 1993 r. uniemożliwiały spadkobiercom realizację prawa do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

Od 1 maja 2004 r. sprawy zwrotu podatku reguluje ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Ustawa ta nie wprowadziła zmian mających istotne znaczenie dla oceny konstytucyjności zaskarżonego przepisu. Opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega obecnie odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów, import towarów, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów. W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje – co do zasady – prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem regulacji szczególnych (art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124 ustawy z 11 marca 2004 r.). Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstaje z reguły w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny, przy czym ustawa zawiera wiele regulacji szczególnych w tym zakresie. Jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach określonych w ustawie, może obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego.

W wypadku gdy kwota podatku naliczonego jest w okresie rozliczeniowym wyższa od kwoty podatku należnego, podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy lub do zwrotu różnicy na rachunek bankowy, przy czym wybór jednego z tych praw należy do podatnika. Zwrot bezpośredni różnicy podatku następuje na rachunek bankowy podatnika w banku mającym siedzibę na terytorium kraju wskazanym w zgłoszeniu identyfikacyjnym, o którym mowa w odrębnych przepisach, w terminie 60 dni od dnia złożenia rozliczenia przez podatnika. Jeżeli zasadność zwrotu wymaga dodatkowego sprawdzenia, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia postępowania wyjaśniającego. W określonych w ustawie wypadkach różnica podlega zwrotowi w terminie 180 dni od dnia złożenia deklaracji podatkowej.

Również na gruncie ustawy z 11 marca 2004 r. warunkiem uzyskania zwrotu podatku jest złożenie stosownej deklaracji. Ustawa ta nie zagwarantowała spadkobiercom podatnika prawa do żądania zwrotu różnicy między podatkiem naliczonym a podatkiem należnym, jeżeli spadkodawca nabył to prawo przed śmiercią. W literaturze przedmiotu wyrażane były jednak poglądy, że „prawo do zwrotu podatku naliczonego jest prawem, które podlega sukcesji. Uprawnienie to wchodzi w skład uniwersum praw i obowiązków podatkowych podlegających przejściu na następców prawnych na zasadach określonych w Ordynacji podatkowej – art. 97-106. Tak więc zwrotu podatku może domagać się także następca prawny podatnika (składając stosowny wniosek)” (A. Bartosiewicz, R. Kubacki, VAT, Kraków 2004, s. 871).

Zasygnalizowane wątpliwości interpretacyjne mają istotne znaczenie dla oceny konstytucyjności zaskarżonego przepisu. W państwie prawnym zagadnienia o istotnym znaczeniu z punktu widzenia konstytucyjnych wolności i praw powinny zostać uregulowane w sposób jednoznaczny w ustawie, tak aby wykluczyć ewentualne rozbieżności podczas stosowania prawa. Regulacje dotyczące wolności i praw konstytucyjnych, które nie spełniają wymogu określoności, stanowią niedopuszczalną formę ingerencji w sferę tych praw.

5. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu kwestionuje konstytucyjność art. 100 ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym w okresie od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. Art. 100 ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym w tym okresie stanowił:

„§ 1. Organy podatkowe właściwe ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy orzekają w odrębnych decyzjach o zakresie odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców.

§ 2. W decyzji organ podatkowy określa wysokość zobowiązań spadkodawcy, o których mowa w art. 98 § 1 i 2.

§ 3. Termin płatności przez spadkobiercę zobowiązań, o których mowa w § 2, wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji”.

W doktrynie prawa podatkowego charakter decyzji wydawanej na podstawie tego przepisu jest sporny. Według jednych autorów decyzja wydawana przez organ podatkowy ma charakter konstytutywny i tworzy stosunek prawny zobowiązania podatkowego między tym organem a spadkobiercą (tak np. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2004, s. 400). Zdaniem innych – stosunek podatkowy między organem podatkowym a spadkobiercą powstaje z mocy samego prawa, a decyzja wydana na podstawie art. 100 ordynacji podatkowej ma charakter deklaratoryjny (zob. np. S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2005, s. 896).

Przedmiotem decyzji był zakres odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców, analizowany przepis nie przewidywał natomiast wydania decyzji dotyczącej roszczeń spadkobierców wobec państwa. W konsekwencji art. 100 ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r. nie mógł stanowić podstawy wydania decyzji umożliwiającej spadkobiercom realizację prawa do zwrotu podatku od towarów i usług.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na dwie okoliczności mające znaczenie dla oceny konstytucyjności zaskarżonego przepisu. Po pierwsze, ordynacja podatkowa zawiera szczególną regulację dotyczącą sukcesji praw i obowiązków majątkowych związanych z podatkiem dochodowym od osób fizycznych (art. 104). Jeżeli spadkodawca był podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, organ podatkowy informuje spadkobierców, na podstawie posiadanych danych, o wysokości dochodu lub przychodu spadkodawcy oraz o wysokości wpłaconych zaliczek na podatek lub podatku, podając równocześnie przypadającą do zapłacenia kwotę podatku lub kwotę nadpłaty. Jeżeli spadkodawca poniósł wydatki uprawniające do ulg podatkowych, spadkobierca w terminie 30 dni od dnia otrzymania wymienionej informacji zawiadamia organ podatkowy o wysokości poniesionych wydatków. Po upływie tego terminu organ podatkowy doręcza spadkobiercom decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego lub stwierdzającą nadpłatę. Spadkobiercy mogą zatem uzyskać zwrot nadpłaty podatku dochodowego od osób fizycznych po wydaniu odpowiedniej decyzji przez właściwy organ podatkowy na podstawie art. 104 ordynacji podatkowej.

Po drugie, art. 100 ordynacji podatkowej został zmieniony ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199, ze zm.; dalej: ustawa z 30 czerwca 2005 r.). W wyniku wprowadzonych wówczas zmian wymieniony przepis otrzymał następujące brzmienie:

„§ 1. Organy podatkowe właściwe ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy orzekają w odrębnych decyzjach o zakresie odpowiedzialności poszczególnych spadkobierców lub określają wysokość nadpłaty albo zwrotu podatku.

§ 2. W decyzji organ podatkowy określa wysokość znanych w dniu otwarcia spadku zobowiązań spadkodawcy, o których mowa w art. 98 § 1 i 2, z zastrzeżeniem § 2a.

§ 2a. Wydając decyzję, organ podatkowy określa prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego, wysokość poniesionej straty uprawniającej spadkobierców do skorzystania, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, z ulg podatkowych, wysokość nadpłaty lub zwrotu podatku,

jeżeli ich wysokość jest inna niż wykazana w deklaracji złożonej przez spadkodawcę albo spadkodawca deklaracji nie złożył.

§ 3. Termin płatności przez spadkobiercę zobowiązań, o których mowa w § 2, wynosi 14 dni od dnia doręczenia decyzji”.

Zmiany te weszły w życie z dniem 1 września 2005 r. Ustawodawca przewiduje obecnie wyraźnie wydanie decyzji określającej wysokość nadpłaty lub zwrotu podatku przysługujących spadkobiercom.

6. Sąd występujący z pytaniem prawnym słusznie zwraca uwagę, że pytanie prawne dotyczy nie tyle treści wyrażonych w zaskarżonym przepisie, ile faktu pominięcia w nim określonych unormowań, a mianowicie regulacji umożliwiających spadkobiercom dochodzenia prawa do zwrotu podatku od towarów i usług. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie przypominał, że nie ma kompetencji do orzekania o zaniechaniach prawodawcy polegających na niewydaniu aktu normatywnego, choćby obowiązek jego wydania wynikał z norm konstytucyjnych. Natomiast w wypadku obowiązującego aktu normatywnego Trybunał Konstytucyjny może oceniać jego konstytucyjność z tego punktu widzenia, czy w przepisach nie brak unormowań, bez których może on budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. Zarzut niekonstytucyjności może dotyczyć zarówno tego, co ustawodawca w danym akcie unormował, jak i tego, co w akcie tym pomiął. Ocenie Trybunału Konstytucyjnego podlega zawsze treść normatywna zaskarżonego przepisu, a więc także brak pewnych elementów normatywnych, których istnienie warunkowałoby konstytucyjność danej regulacji.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego stwierdzający niekonstytucyjność określonego przepisu ze względu na brak określonych regulacji nie powoduje utraty mocy obowiązującej badanego przepisu ani nie zmienia jego treści i nie prowadzi do jego automatycznego uzupełnienia o regulacje pominięte wcześniej przez ustawodawcę. Wejście w życie takiego wyroku nie wprowadza zmian w treści obowiązujących norm prawnych. Wyrok taki potwierdza natomiast ciążący na prawodawcy obowiązek zmiany niekonstytucyjnej regulacji. Należy w związku z tym zwrócić uwagę, że przepis stanowiący przedmiot kontroli w rozpoznawanej sprawie został już zmieniony przez ustawodawcę.

W myśl art. 193 Konstytucji, pytanie prawne jest dopuszczalne, jeżeli od odpowiedzi na pytanie zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. W tym kontekście może *prima facie* pojawić się wątpliwość, czy dopuszczalne jest pytanie prawne dotyczące pominięcia określonych regulacji, jeżeli w razie stwierdzenia z tego powodu niekonstytucyjności przepisu, treść regulacji stosowanych przez organy władzy publicznej nie zostanie uzupełniona o brakujące unormowania i pozostanie niezmieniona. Należy w związku z tym zauważyć, że stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu rzutuje jednak na ocenę zgodności z prawem decyzji wydanych wcześniej na jego podstawie. Nie podlega dyskusji, że od oceny konstytucyjności zaskarżonego przepisu zależy ocena zgodności z prawem decyzji podatkowych, o których treści przesądził brak wymaganych przez Konstytucję regulacji. Dotyczy to w szczególności decyzji podatkowych badanych przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w sprawie, w związku z którą zostało wniesione pytanie prawne. Niekonstytucyjność podstawy decyzji administracyjnej, która przesądza o treści decyzji, pociąga za sobą wadliwość samej decyzji. Z tych względów nie ma przeszkód, aby Trybunał Konstytucyjny rozpoznawał zarzut przedstawiony przez sąd.

Ocena skutków wadliwości decyzji administracyjnej należy do sądu prowadzącego postępowanie. Trybunał Konstytucyjny pragnie jedynie zwrócić w tym miejscu uwagę na treść art. 25 powołanej wyżej ustawy z 30 czerwca 2005 r. W myśl tego przepisu w sprawach wszczętych i niezakończonych przez organy podatkowe pierwszej instancji stosuje się – zastrzeżeniem art. 25 § 2 – przepisy ustawy – ordynacja podatkowa w brzmieniu nadanym ustawą z 30 czerwca 2005 r. Oznacza to, że do spraw wszczętych i niezakończonych przez organy pierwszej instancji stosuje się m.in. art. 100 ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym ustawą z 30 czerwca 2005 r. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego zasada ta znajduje zastosowanie również wtedy, gdy sąd

administracyjny uchyli decyzje organów podatkowych, wydane na podstawie art. 100 ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r. do 31 sierpnia 2005 r., a także wtedy, gdy sąd stwierdzi nieważność takich decyzji. Organy podatkowe, prowadząc postępowanie, będą wówczas brać pod uwagę m.in. treść art. 100 ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym ustawą z 30 czerwca 2005 r.

7. Zgodnie z przedstawionymi wyżej przepisami spadkodawca nabywa – w sytuacjach określonych w ustawie – prawo do zwrotu podatku od towarów i usług, przy czym nabycie to następuje jeszcze przed złożeniem stosownej deklaracji przez podatnika. Na mocy art. 98 prawo nabyte przez spadkodawcę przechodzi na spadkobierców. Wobec przedstawionego wyżej orzecznictwa, w wielu sytuacjach spadkobiercy nie uzyskiwali prawa do złożenia stosownej deklaracji, brak było również innej procedury, w której mogliby dochodzić swojego prawa. W innych sytuacjach, wobec niejasności przepisów prawa, prawo do złożenia deklaracji stanowiło przedmiot kontrowersji, a orzecznictwo sądowe niejednokrotnie odmawiało tego prawa. Co więcej orzecznictwo to mogło zniechęcać spadkobierców do podejmowania prób dochodzenia swoich praw i składania stosownych deklaracji.

W rezultacie mamy do czynienia z sytuacją, w której ustawa przewiduje przejście określonego prawa na spadkobierców, ale nie gwarantuje jego realizacji. Spadkobierca przejmuje bowiem na podstawie art. 97 § 1 ordynacji podatkowej przysługujące spadkodawcy prawo do zwrotu podatku od towarów i usług, a jednocześnie na gruncie obowiązujących przepisów w praktyce często nie może skorzystać z tego prawa, co prowadzi w rzeczywistości do powstania pozoru prawa.

Należy w tym miejscu przypomnieć stanowisko wyrażone w wyroku z 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00: „ochrona prawa do dziedziczenia, gwarantowana normami konstytucyjnymi, nie może być rozumiana wyłącznie w kategoriach czysto formalnych, jako zapewnienie samego transferu praw spadkodawcy na jego następców prawnych, ale powinna urzeczywistniać się na dalszych etapach – poprzez tworzenie odpowiednich warunków prawnych, które zapobiegą powstaniu po stronie spadkobierców swoistego pozoru prawa. Przyjęcie innego stanowiska deformowałoby sens gwarancji konstytucyjnej” (OTK ZU nr 4/2001, poz. 85). Prawo do zwrotu różnicy między podatkiem naliczonym a podatkiem należnym należy do kategorii praw i obowiązków majątkowych objętych zakresem stosowania art. 97 § 1 ordynacji podatkowej i podlegających ochronie na podstawie art. 21 i art. 64 Konstytucji. W świetle przedstawionych argumentów regulacja ustawowa stanowi ingerencję w sferę konstytucyjnego prawa do dziedziczenia, dotycząc praw spadkobierców nabytych w drodze dziedziczenia. Ingerencja taka nie znajduje uzasadnienia w innych wartościach konstytucyjnych i z tego względu zaskarżony przepis nie może zostać uznany za zgodny z Konstytucją.

8. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w uzasadnieniu pytania prawnego wyraził pogląd, że zaskarżony przepis narusza zasadę równej ochrony prawa do dziedziczenia. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ta została wyrażona w art. 64 ust. 2 Konstytucji, tymczasem w samym pytaniu prawnym jako wzorzec kontroli powołane zostały art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji. Stosownie do art. 66 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643), Trybunał jest związany granicami pytania prawnego; z tego względu nie analizował bliżej kwestii, czy zaskarżony przepis jest zgodny z zasadą równej ochrony prawa do dziedziczenia.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu określił jako jeden z elementów składających się na wzorzec kontroli – art. 2 Konstytucji, powołany w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji. W uzasadnieniu pytania prawnego nie wyjaśnia jednak bliżej znaczenia art. 2 Konstytucji dla dekodowania norm prawnych wskazywanych w uzasadnieniu pytania prawnego jako wzorzec kontroli. Sąd nie wyprowadza z tego przepisu żadnych treści normatywnych, które nie

wynikałyby z pozostałych przepisów wskazanych jako podstawa dla dekodowania norm stanowiących wzorce kontroli. Jak bowiem wspomniano wyżej, prawo do dziedziczenia zostało zagwarantowane w art. 21 i art. 64 Konstytucji. Powoływanie art. 2 Konstytucji dla dekodowania tego prawa nie wydaje się potrzebne, dlatego też Trybunał Konstytucyjny pominął ten przepis przy określeniu wzorca kontroli w sentencji wyroku.

Z przedstawionych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.