

WYROK

z dnia 4 maja 2004 r.

Sygn. akt K 8/03*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Andrzej Mączyński – przewodniczący
Teresa Dębowska-Romanowska
Wiesław Johann
Mirosław Wyrzykowski – sprawozdawca
Marian Zdyb,

protokolant: Dorota Raczkowska-Paluch,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 20 kwietnia 2004 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) w zakresie, w jakim określona w nim metoda preferencyjnego obliczania podatku od skumulowanych dochodów małżonków wyklucza jej stosowanie wobec:

- podatników, których małżonkowie zmarli w ciągu roku podatkowego,
- podatników, których małżonkowie zmarli po upływie roku podatkowego, lecz przed upływem terminu do złożenia zeznań (30 kwietnia każdego roku) i nie zdołali podpisać przed śmiercią zeznania podatkowego,

z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej i wynikającą z niej zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, czyli art. 2 Konstytucji, oraz zasadą ochrony i opieki Rzeczypospolitej Polskiej nad małżeństwem i rodziną, czyli art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, Nr 22, poz. 270, Nr 60, poz. 703, Nr 70, poz. 816, Nr 104, poz. 1104, Nr 117, poz. 1228 i Nr 122, poz. 1324, z 2001 r. Nr 4, poz. 27, Nr 8, poz. 64, Nr 52, poz. 539, Nr 73, poz. 764, Nr 74, poz. 784, Nr 88, poz. 961, Nr 89, poz. 968, Nr 102, poz. 1117, Nr 106, poz. 1150, Nr 110, poz. 1190, Nr 125, poz. 1363 i 1370 i Nr 134, poz. 1509, z 2002 r. Nr 19, poz. 199, Nr 25, poz. 253, Nr 74, poz. 676, Nr 78, poz. 715, Nr 89, poz. 804, Nr 135, poz. 1146, Nr 141, poz. 1182, Nr 169, poz. 1384, Nr 181, poz. 1515, Nr 200, poz. 1679 i Nr 240, poz. 2058, z 2003 r. Nr 7, poz. 79, Nr 45, poz. 391, Nr 65, poz. 595, Nr 84, poz. 774, Nr 90, poz. 844, Nr 96, poz. 874, Nr 122, poz. 1143, Nr 135, poz. 1268, Nr 137, poz. 1302, Nr 166, poz. 1608, Nr 202, poz. 1956, Nr 222, poz. 2201, Nr 223, poz. 2217 i Nr 228, poz. 2255 oraz z 2004 r. Nr 29, poz. 257 i Nr 54, poz. 535)

* Sentencja została ogłoszona dnia 12 maja 2004 r. w Dz. U. Nr 109, poz. 1163.

w zakresie, w jakim pozbawia prawa do określenia wysokości podatku łącznie od sumy dochodów małżonków, między którymi istniała wspólność majątkowa:

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

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

jest niezgodny z art. 2, art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

UZASADNIENIE:

I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich w skierowanym do Trybunału Konstytucyjnego wniosku z 18 marca 2003 r. zarzucił, że wyłączenie stosowania metody preferencyjnego obliczania podatku od skumulowanych dochodów małżonków wobec podatników, których małżonkowie zmarli w ciągu roku podatkowego, oraz podatników, których małżonkowie zmarli po upływie roku podatkowego, lecz przed upływem terminu do złożenia zeznań i nie zdołali podpisać przed śmiercią zeznania podatkowego – co wynika z art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) – narusza zasadę demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej i wynikającą z niej zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, czyli art. 2 Konstytucji, oraz konstytucyjne zasady ochrony i opieki Rzeczypospolitej Polskiej nad małżeństwem i rodziną, czyli art. 18 i 71 ust. 1 Konstytucji.

1.1. Dokonawszy szczegółowej analizy treści art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wnioskodawca przypomniał, iż możliwość łącznego opodatkowania małżonków istnieje od chwili wprowadzenia powszechnego systemu opodatkowania dochodów ludności (1992 r.), zaś warunki, od których spełnienia jest ona uzależniona – w zasadzie niezmiennie. Jednak od wejścia w życie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podatnicy kierowali do Rzecznika Praw Obywatelskich skargi, wskazując na istotne wady rozwiązania przyjętego w art. 6 ust. 2.

Podobne zastrzeżenia kierowali samotni rodzice, którzy – w związku z wymogiem wychowywania dziecka przez cały rok podatkowy – pozbawieni byli do końca 1996 r. możliwości opodatkowania na zasadach przewidzianych w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli w czasie roku dziecko urodziło się lub ukończyło 18 lat. Rzecznik przypomniał swoje ówczesne wystąpienia do Ministra Finansów, w których postulował umożliwienie małżonkom, których związek trwał niepełny rok podatkowy i osobom samotnie wychowującym dzieci tylko przez część roku, obliczania podatku na zasadach przewidzianych w art. 6 ust. 2 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których spełniali wymagane warunki, a osobom owdowiałym po upływie roku – obliczania podatku według zasad przewidzianych dla małżonków.

Wnioskodawca przytoczył podniesione przez Ministra Finansów argumenty uzasadniające odrzucenie postulatów Rzecznika Praw Obywatelskich, jednak zauważył, iż ostatecznie w stosunku do osób samotnie wychowujących dzieci ustawodawca wprowadził zmianę uwzględniającą interes tej kategorii podatników.

Rzecznik przedstawił praktyczne konsekwencje zachowania wobec małżonków warunku pozostawania w związku małżeńskim przez cały rok, przy jednoczesnym zniesieniu wobec osób samotnie wychowujących dzieci wymogu wychowywania ich przez cały rok podatkowy.

1.2. Wnioskodawca zwrócił uwagę, że śmierć małżonka najczęściej w istotny sposób wpływa na sytuację materialną owdowiałego małżonka, jak również innych członków rodziny i znacząco ją pogarsza. Z tych względów ustawodawca na wielu regulacjach uwzględnił konieczność zapewnienia małżonkowi i innym osobom bliskim zmarłego odpowiedniego czasu pozwalającego na przystosowanie się do nowej sytuacji. Rzecznik Praw Obywatelskich wymienił przykłady rozwiązań prawnych (art. 923 § 1 kodeksu cywilnego, art. 63¹ § 2 kodeksu pracy i art. 136 § 1 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych; Dz. U. z 2004 r. Nr 39, poz. 353), które zabezpieczają sytuację małżonka, dzieci lub innych członków rodziny nawet kosztem wielkości masy spadkowej (z której mogą być wyłączone np. prawa majątkowe ze stosunku pracy zmarłego) czy ograniczenia swobody spadkobierców w dysponowaniu rzeczami (mieszkanie i urządzenie domowe) należącymi do spadku.

Natomiast system podatkowy z chwilą śmierci współmałżonka w sposób bezwzględny – zdaniem wnioskodawcy – egzekwuje należności podatkowe zmarłego od wdowy lub wdowca względnie od spadkobierców, jednocześnie ze względów czysto formalnych pozbawiając wdowę lub wdowca możliwości preferencyjnego rozliczenia podatku dochodowego, mimo że do momentu śmierci jednego z małżonków małżonkowie byli uprawnieni do wspólnego rozliczenia należności podatkowych.

W przypadku śmierci jednego z małżonków prawo małżonków do łącznego opodatkowania nie przekształca się w prawo drugiego małżonka do opodatkowania od skumulowanych dochodów swoich i zmarłego według metody przewidzianej w art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wygasa ono w stosunku do obojga – co jest oczywiście niesprawiedliwe.

1.3. Rzecznik Praw Obywatelskich przyznał, iż ustalona skarżonym przepisem metoda obliczania podatku przez fakt, że może doprowadzić do niższego opodatkowania, stanowi odstępstwo od zasady powszechności i równości opodatkowania. Znajduje ona jednak szczególne umocowanie w zasadzie ochrony rodziny i małżeństwa wyrażonej w art. 71 ust. 1 Konstytucji.

1.4. Kierując się nieodwracalnym i niezależnym od ludzkiej woli charakterem zdarzenia, jakim jest śmierć, Rzecznik Praw Obywatelskich wskazał, iż wniosek swój ogranicza jedynie do tych następstw w sferze podatku dochodowego od osób fizycznych, które dotyczą owdowiałych małżonków, nie obejmuje zaś nim sytuacji ukształtowanych w wyniku czynności prawnych podjętych przez małżonków.

1.5. Z reguły decyzję o obliczeniu podatku według art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych małżonkowie podejmują na początku roku podatkowego, a nie po jego upływie – w momencie złożenia zeznania. Śmierć małżonka w ciągu roku podatkowego lub po jego upływie, lecz przed złożeniem zeznania, w wielu przypadkach radykalnie zmienia na niekorzyść sytuację owdowiałego małżonka. Ustawodawca nie dał bowiem możliwości zamknięcia rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych przez pozostałego przy życiu małżonka – na jego wniosek – według zasad, których zastosowania, planując z wyprzedzeniem swoje zobowiązanie podatkowe w sposób

rozsądny i odpowiedzialny, owdowiały małżonek miał prawo spodziewać się przed śmiercią współmałżonka i które uwzględniał w swoich planach.

Nabycie lub utrata praw do ulg w podatku dochodowym od osób fizycznych przez podatnika w żadnym przypadku nie powinno być – zdaniem wnioskodawcy – uzależnione od zdarzenia losowego o takim charakterze, jakim jest śmierć człowieka. Do chwili podpisania zeznania sytuacja podatkowa małżonków nie jest w pełni znana żadnemu z nich ze stosownym wyprzedzeniem. Zakwestionowany art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stwarza stan niepewności co do zasad obliczania podatku za miniony rok, którego osoby zainteresowane nie są w stanie usunąć poprzez własne działania. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich „ustawodawca jak gdyby nie dostrzega”, że w pewnych sytuacjach owdowiały małżonek będący rodzicem jednego lub kilkorga małoletnich dzieci, w odniesieniu do roku, w którym małżeństwo trwało, nie nabędzie prawa do opodatkowania na zasadach przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich taka sytuacja narusza konstytucyjne zasady ochrony małżeństwa i rodziny (art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji), zasadę sprawiedliwości społecznej oraz zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji).

1.6. Wnioskodawca, odwołując się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego w zakresie, w jakim dotyczy ono znaczenia pewności prawa dla bezpieczeństwa prawnego jednostki, stwierdził, iż skoro ustawodawca zdecydował się na udzielenie małżonkom szczególnej ulgi, jaką jest uprawnienie do łącznego opodatkowania, obciążenie wdowca (wdowy) następstwami śmierci współmałżonka – a więc zdarzenia, na które nie mieli oni wpływu i do którego zaistnienia się nie przyczynili – w sytuacji, gdy jako spadkobiercy zmarłego odpowiadają oni za zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych zmarłego, zaskarżone rozwiązanie – dotyczące podatnika w głębokim nieszczęściu – narusza zasadę sprawiedliwości społecznej.

2. Minister Finansów, w odpowiedzi na prośbę Prezesa Trybunału Konstytucyjnego o zajęcie stanowiska w sprawie, w piśmie z 25 kwietnia 2003 r. nie podzielił poglądu, iż art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych narusza Konstytucję.

2.1. Minister Finansów przedstawił stan prawny dotyczący wspólnego opodatkowania dochodów małżonków oraz preferencyjnego opodatkowania osób samotnie wychowujących dzieci, podsumowując, iż:

- co do zasady małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu, a wspólne opodatkowanie dochodów małżonków jest wyjątkiem od ogólnej reguły,
- małżonkowie przy wspólnym opodatkowaniu wykazują swoje uzyskane w roku podatkowym indywidualne dochody,
- osoby samotnie wychowujące dzieci nie opodatkowują swoich dochodów „wspólnie” z dochodami dzieci, jak ma to miejsce w przypadku dochodów małżonków, w tym wypadku preferencja podatkowa dotyczy dochodów uzyskanych przez podatnika – osobę samotnie wychowującą dzieci.

Zdaniem Ministra Finansów, nawet gdy – stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – osoba samotnie wychowująca małoletnie dzieci dolicza ich dochody do swoich, nie można mówić o „wspólnym” opodatkowaniu dochodów, albowiem obowiązek doliczenia tych dochodów dotyczy wszystkich podatników wychowujących małoletnie dzieci uzyskujące dochody, a nie tylko jednej grupy podatników, tj. osób wychowujących dzieci samotnie.

2.2. Odpowiadając na przedstawione we wniosku zarzuty, Minister Finansów podkreślił, że ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych reguluje obowiązek wynikający z art. 84 Konstytucji, który stanowi, iż każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie.

2.3. Prawo podatkowe jest autonomiczną gałęzią prawa, jednak postanowienia ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie są oderwane od innych regulacji prawnych, a przede wszystkim od prawa cywilnego.

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych dla wspólnego opodatkowania wymaga wniosku podpisanego przez obydwójce małżonków. Każdy podatnik – nie tylko podatnik pozostający w związku małżeńskim – zobowiązany jest to zeznanie podpisać, co wynika stąd, iż złożenie zeznania rodzi określone skutki prawne, a w przypadku wspólnego opodatkowania, między innymi zmniejszenie zobowiązania podatkowego i powstanie solidarnej odpowiedzialności małżonków. Swoim podpisem podatnik poświadcza nie tylko fakt, iż to on osobiście wypełnił zeznanie, ale - co istotniejsze - potwierdza, że dane, które podał w zeznaniu, są prawdziwe.

Małżonek z chwilą śmierci traci zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych. Istotne skutki prawne powstają też w sferze praw majątkowych zmarłej osoby. Jej majątek, w tym ewentualna nadpłata w podatku dochodowym od osób fizycznych, przechodzi na wszystkich spadkobierców, nie tylko na małżonka. Uwzględnienie wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich oznaczałoby zatem, zdaniem Ministra Finansów, przyznanie w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych szczególnej uprzywilejowanej pozycji małżonka w odniesieniu do pozostałych spadkobierców.

Powyższe argumenty, zdaniem Ministra Finansów, nie pozwalają na dopuszczenie składania przez wdowca zeznania podatkowego we wspólnym rozliczeniu ze zmarłym małżonkiem, którego śmierć nastąpiła przed podpisaniem zeznania.

2.4. Zdaniem Ministra Finansów, podatników pozostających w związku małżeńskim nie można porównać do osób samotnie wychowujących dzieci. Jediną wspólną cechą tych dwóch grup jest uprawnienie do odbiegającego od ogólnych zasad, preferencyjnego opodatkowania swoich dochodów, co jednak zdaniem Ministra Finansów nie pozwala na wyciągnięcie wniosku, iż te dwie grupy mają być traktowane jednakowo w każdym postanowieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

2.5. W odniesieniu do porównań wnioskodawcy zaskarżonej regulacji do przepisów kodeksu pracy oraz ustawy o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych Minister Finansów wskazał, iż świadczenia, do których szczególne uprawnienia przyznano małżonkowi i dzieciom zmarłej osoby, określone w tych przepisach, nie należą do spadku, co wynika z art. 922 § 2 kodeksu cywilnego. Natomiast nadpłata podatku wchodzi w skład masy spadkowej. Jednocześnie Minister Finansów podkreślił, iż za zobowiązania podatkowe zmarłego małżonka odpowiada nie jedynie jego małżonek, ale zobowiązania te stają się przedmiotem sukcesji przysługującej wszystkim spadkobiercom. Nie dotyczy to jedynie solidarnych zobowiązań majątkowych powstałych na skutek złożenia wniosku o wspólne opodatkowanie dochodów małżonków.

2.6. Zdaniem Ministra Finansów nie można zgodzić się ze stanowiskiem wnioskodawcy, iż uregulowania art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych są niesprawiedliwe. Za takie, należałoby uznać uprzywilejowanie małżonka do odebrania nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych przed pozostałymi

spadkobiercami, w momencie gdy nie odpowiada on za zobowiązania zmarłego podatnika. Konsekwencją postępowania racjonalnego ustawodawcy, który na równi i sprawiedliwie traktuje spadkobierców w zakresie uprawnienia do otrzymania zwrotu nadpłaty, są także regulacje dotyczące podatku od otrzymanego spadku, które nie przewidują ulg ani zwolnień wyłącznie dla owdowiałych małżonków jako odrębnej kategorii wśród podmiotów zwolnionych.

W świetle powyższego Minister Finansów wniósł o uznanie przez Trybunał Konstytucyjny, że art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zgodny z zasadą ochrony i opieki Rzeczypospolitej Polskiej nad małżeństwem i rodziną, tj. z art. 18 i 71 ust. 1 Konstytucji, oraz zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej i wynikającą z niej zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

3. Pismem z 24 czerwca 2003 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny, który stwierdził, że przepis art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest zgodny z art. 2 Konstytucji i nie jest niezgodny z art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji.

3.1. Prokurator Generalny powołał się na dotychczasowe orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące podatków i innych danin publicznych, wskazując, iż zakres regulacji obejmujących przywileje podatkowe – z jednej strony stanowiących wyłom w powszechnie przyjętych zasadach podatkowych, z drugiej strony służących realizacji określonej polityki państwa – należy do konstytucyjnych uprawnień ustawodawcy. Takie działania ustawodawcy, pozostawione jego swobodzie prawodawczej, wchodzą w zakres jego swobody politycznej. Określanie celów i zasad realizacji polityki państwa oraz zapewnianie środków służących jej realizacji (także poprzez tworzenie systemu ulg i innych przywilejów podatkowych) należy do ustawodawcy. Interwencja Trybunału Konstytucyjnego jest niezbędna tylko wtedy, gdy ustawodawca przekroczył zakres swobody regulacyjnej w sposób na tyle drastyczny, że naruszenie tych zasad jest ewidentne.

3.2. Odnosząc się do przedstawionych we wniosku zarzutów, Prokurator Generalny stwierdził, iż nawet gdyby przyjąć, że pewne zróżnicowanie sytuacji prawnej poszczególnych kategorii podmiotów jest niesłuszne, to nie oznacza to jeszcze naruszenia zasady sprawiedliwości, gdy podmioty te wykazują cechy odróżniające je od siebie. Zdaniem Prokuratora Generalnego nie ulega wątpliwości, że sytuacja prawna osoby pozostającej w związku małżeńskim zasadniczo różni się od sytuacji osoby, której małżonek zmarł. Różnice te obejmują wszelkie dziedziny prawa, nie tylko prawo podatkowe.

Aprobując poglądy Rzecznika Praw Obywatelskich dotyczące skutków prawnych śmierci osoby fizycznej (ustanie zdolności prawnej, przejście praw i obowiązków majątkowych zmarłego na spadkobierców, ustanie małżeńskiej wspólnoty majątkowej i odpowiednie stosowanie do majątku, który był nią objęty, przepisów o współwłasności w częściach ułamkowych), Prokurator Generalny podkreślił, iż zmarły małżonek przestaje być podatnikiem, nie może bowiem złożyć zeznania podatkowego, ani wniosku o wspólne opodatkowanie. Ewentualna nadpłata podatku dochodowego wchodzi w skład masy spadkowej, a więc prawo do niej przysługuje wszystkim spadkobiercom. Przyjęcie poglądu o dopuszczalności wspólnego rozliczania się małżonków po śmierci jednego z nich (niezależnie od tego, czy śmierć nastąpiła w toku roku podatkowego, czy po jego upływie,

lecz przed upływem terminu do złożenia zeznań podatkowych) oznaczałoby – sprzecznie z prawem spadkowym – uprzywilejowanie małżonka w odniesieniu do spadkobierców.

Konkludując ten fragment rozważań, Prokurator Generalny stwierdził, że wskazane wyżej uprzywilejowanie małżonka byłoby z woli ustawodawcy możliwe, jednak jego brak nie może być oceniany jako sprzeczny z Konstytucją ze względu na przysługującą ustawodawcy swobodę w kształtowaniu ulg i zwolnień podatkowych.

3.3. Prokurator Generalny podkreślił, że wspólne opodatkowanie małżonków ze swej istoty wymaga złożenia stosownego wniosku – którego prawdziwość potwierdzają własnoręczne podpisy – obojga małżonków. Śmierć jednego z małżonków powoduje, że ani on sam, ani działający w jego imieniu małżonek (ze względu na ustanie zdolności prawnej zmarłego) nie może już złożyć przedmiotowego wniosku.

3.4. Odwołując się do poglądu Ministra Finansów wyrażonego w piśmie z 25 kwietnia 2003 r., Prokurator Generalny stwierdził, że wobec faktu, iż na skutek śmierci jednego z małżonków ustaje wspólność majątkowa małżonków, a prawa i obowiązki zmarłego podatnika stają się przedmiotem sukcesji przysługującej spadkobiercom (z wyjątkiem solidarnych zobowiązań podatkowych, powstałych w następstwie złożenia wniosku o wspólne opodatkowanie dochodów małżonków), nie można zgodzić się z zarzutem, że art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest niezgodny z art. 2 Konstytucji.

3.5. Prokurator Generalny nie znalazł podstaw do przyjęcia, że kwestionowany przepis ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych narusza zasady, o których mowa w art. 18 i 71 ust. 1 Konstytucji. Przypominając pogląd Trybunału Konstytucyjnego, zgodnie z którym „ustawodawca nie ma konstytucyjnego obowiązku wprowadzenia regulacji dotyczącej ulg, umorzeń ani zwolnień” (wyrok z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, s. 440), Prokurator Generalny podsumował, iż zwolnienia podatkowe nie stanowią uznanego przez ustawodawcę standardu prawnego, lecz są ustawowym wyjątkiem od zasady powszechności i równości obowiązków podatkowych.

4. Marszałek Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej w pisemnym stanowisku z 29 lipca 2003 r. wniósł o stwierdzenie zgodności zaskarżonego przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z art. 2, art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji.

4.1. Metoda wspólnego opodatkowania małżonków stanowi – zdaniem Marszałka Sejmu – swego rodzaju „ulgę podatkową” dla określonej kategorii podatników będącą odstępstwem od konstytucyjnej zasady równości i powszechności opodatkowania wyrażonej w art. 84 Konstytucji.

Powołując się na poglądy Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w dotychczasowym orzecznictwie, Marszałek Sejmu podkreślił swobodę ustawodawcy w zakresie tworzenia prawa podatkowego, zwłaszcza zaś w kształtowaniu ulg i zwolnień podatkowych.

Ustanowienie możliwości wspólnego opodatkowania małżonków jest przejawem prorodzinnej polityki państwa skierowanej na określoną grupę podatników. Ustawodawca precyzyjnie określił, iż małżonkami uprawnionymi do skorzystania z preferencyjnej metody rozliczenia podatkowego są wyłącznie ci małżonkowie, między którymi istnieje wspólność majątkowa, pozostają w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy i złożą odpowiedni wniosek we wspólnym zeznaniu rocznym. Zdaniem Marszałka Sejmu każdy z

tych warunków jest jednakowo istotny i warunki te muszą być – co jest elementem zasadniczym konstrukcji prawnej tej ulgi – spełnione łącznie.

Nie jest dopuszczalne jakiegokolwiek domniemanie, iż spełnienie dwóch przesłanek, tj. istnienie wspólności majątkowej pomiędzy małżonkami oraz pozostawanie przez cały rok podatkowy w związku małżeńskim, determinuje wystąpienie trzeciej przesłanki – wniosku o wspólne opodatkowanie małżonków. Marszałek Sejmu zwrócił ponadto uwagę, iż ustawodawca nie przewidział także możliwości złożenia wniosku o wspólne opodatkowanie w ciągu roku podatkowego, lecz dopiero przy składaniu zeznania rocznego.

Marszałek Sejmu podniósł również, iż przepisy nie dopuszczają możliwości zastąpienia przez drugą osobę składanego w zeznaniu rocznym podpisu jednego z małżonków. Podpis na zeznaniu rocznym nie jest tylko czynnością czysto techniczną – rodzi on określone skutki prawnopodatkowe determinujące wysokość zobowiązania podatkowego, a także potwierdza prawdziwość danych w nim zawartych. Oświadczenie woli, jakim jest wniosek o wspólne opodatkowanie, dla swej ważności musi być podpisane.

4.2. Marszałek Sejmu wyraził opinię, że dla podatnika – pozostałego przy życiu małżonka - konsekwencje śmierci małżonka w trakcie roku podatkowego lub przed złożeniem wniosku o wspólne opodatkowania nie są zaskoczeniem. Konsekwencje te wynikają wprost z konstrukcji preferencyjnej formy opodatkowania wspólnego małżonków będącej jednym z wyjątków od zasady powszechności opodatkowania. Ponadto konstrukcja wspólnego opodatkowania małżonków praktycznie od samego początku obowiązywania pozostaje bez zmian. Zdaniem Marszałka Sejmu trudno w tej sytuacji dopatrywać się naruszenia zasady demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającej zasady sprawiedliwości społecznej i wynikającą z niej zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (art. 2 Konstytucji). Na poparcie zajętego stanowiska Marszałek Sejmu przytoczył wybrane orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego.

4.3. Porównanie uprawnienia łącznego rozliczania małżonków do możliwości preferencyjnego rozliczania osób samotnie wychowujących dzieci (co nie wymaga wychowywania samotnie dziecka przez cały rok podatkowy) nie może – z uwagi na zróżnicowanie podmiotów będących adresatami obydwu tych ulg podatkowych – stanowić przesłanki kwestionowania konstytucyjności rozwiązania przyjętego w art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Wprawdzie obydwie wyżej wskazane ulgi mają za zadanie wspieranie małżeństwa i rodziny, jednakże mimo wspólnego celu, dla którego były wprowadzone do systemu prawnego, zdaniem Marszałka Sejmu są one skierowane do różnych kategorii podatników. Dlatego też nie można zgodzić się z twierdzeniem, że art. 6 ust. 2 jest niezgodny z wynikającą z art. 18 i 71 ust. 1 Konstytucji zasadą ochrony i opieki Rzeczypospolitej Polskiej nad małżeństwem i rodziną.

5. Na podstawie art. 44 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) w związku z art. 190 ust. 3 zd. 2 Konstytucji Prezes Trybunału Konstytucyjnego, pismem z 10 lutego 2004 r., zwrócił się do Rady Ministrów o wydanie opinii o ewentualnych skutkach finansowych orzeczenia w niniejszej sprawie.

W odpowiedzi Prezes Rady Ministrów w piśmie z 27 lutego 2004 r. stwierdził, iż „w wypadku stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności wymienionych we

wniosku przepisów z Konstytucją RP powstaną bezpośrednie skutki wiążące się z nakładami finansowymi nie przewidzianymi w ustawie budżetowej na rok 2004”. Skutki te oszacowane zostały na podstawie przeprowadzonej przez Ministerstwo Finansów analizy na kwotę 1) 9,5 mln zł rocznie (za okres pięciu lat 47,5 mln zł) – w zakresie warunku dotyczącego podatników, których małżonkowie zmarli po upływie roku podatkowego, lecz przed złożeniem zeznania podatkowego, oraz 2) 56,9 mln zł rocznie (za okres pięciu lat 284,5 mln zł) – w zakresie warunku dotyczącego podatników, których małżonkowie zmarli w ciągu roku podatkowego.

II

Na rozprawie 20 kwietnia 2004 r. zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich podtrzymał zarzuty sformułowane we wniosku. Przedstawiciele Sejmu i Ministra Finansów podtrzymali wyrażone w pismach stanowiska wraz z przedstawioną w nich argumentacją oraz udzielili odpowiedzi na pytania Trybunału Konstytucyjnego.

Trybunał Konstytucyjny odroczył ogłoszenie wyroku na dzień 4 maja 2004 r.

III

Trybunał Konstytucyjny zauważył, co następuje:

1. Analizę merytorycznej płaszczyzny zarzutów sformułowanych przez Rzecznika Praw Obywatelskich, a dotyczących konstytucyjności art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzedzić należy następującymi uwagami.

1.1. Wnioskodawca podnosi, iż kwestionowany przepis został ujęty w sposób wykluczający zastosowanie metody preferencyjnego obliczania podatku od skumulowanych dochodów małżonków wobec owdowiałych podatników, przez co narusza wskazane wzorce kontroli.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ukształtowała się teza, że w razie dokonania regulacji częściowej o niepełnym charakterze, możliwe jest zakwestionowanie zakresu takiej regulacji. Jak wskazano w orzeczeniu z 3 grudnia 1996 r. (K. 25/95, OTK ZU nr 6/1996, poz. 52), „Trybunał Konstytucyjny nie ma kompetencji do orzekania o zaniechaniach ustawodawcy polegających na niewydaniu aktu ustawodawczego, choćby obowiązek jego wydania wynikał z norm konstytucyjnych. W przypadku natomiast aktu ustawodawczego wydanego i obowiązującego Trybunał Konstytucyjny ma kompetencję do oceny jego konstytucyjności również z tego punktu widzenia, czy w jego przepisach nie brakuje unormowań, co ze względu na naturę objętej aktem regulacji może budzić wątpliwości natury konstytucyjnej. Zarzut niekonstytucyjności może więc dotyczyć zarówno tego, co ustawodawca w danym akcie unormował, jak i tego, co w akcie tym pominął, choć postępując zgodnie z Konstytucją, powinien był unormować”. Stanowisko to znalazło kontynuację w dalszym orzecznictwie, także pod rządem Konstytucji z 1997 r. (zob. m.in. wyroki z: 6 maja 1998 r., K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33; 24 października 2000 r., SK 7/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 256 i z 24 października 2001 r., SK 22/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 216). Prowadzi to do wniosku, że o ile parlamentowi przysługuje bardzo szerokie pole decyzji, jakie materie wybrać dla normowania w drodze stanowionych przez siebie ustaw, to skoro decyzja taka zostanie już podjęta, regulacja danej materii musi zostać dokonana przy poszanowaniu zasad konstytucyjnych. Jednym z takich wymagań jest nakaz poszanowania zasady równości oznaczający m.in. zakaz stanowienia regulacji, które dyskryminują lub w sposób nieuzasadniony uprzywilejowują

poszczególne grupy adresatów. Jeżeli więc przepis ustawy wskazuje sytuacje, do których ustawa ta może mieć zastosowanie, to tym samym wyklucza zastosowanie tej ustawy do sytuacji pozostałych. Trybunał Konstytucyjny uważa, że w niniejszej sprawie ten schemat rozumowania znajduje zastosowanie.

1.2. Sposób sformułowania *petitum* wniosku sygnalizuje intencję Rzecznika Praw Obywatelskich rozdzielenia jego przedmiotu, a w konsekwencji poddania odrębnej kontroli Trybunału kwestii: 1) wykluczenia możliwości preferencyjnego obliczenia podatku od skumulowanych dochodów małżonków wobec podatników, których małżonkowie zmarli w ciągu roku podatkowego oraz 2) wykluczenia możliwości preferencyjnego obliczenia podatku od skumulowanych dochodów małżonków wobec podatników, których małżonkowie zmarli po upływie roku podatkowego, lecz przed upływem terminu do złożenia zeznań i nie zdołali podpisać przed śmiercią zeznania podatkowego. Jakkolwiek przepisy mające spełniać rolę konstytucyjnego wzorca dla kontroli obydwu wskazanych zakresów zakwestionowanego przepisu są te same, to jednak treść uzasadnienia wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich wskazuje na odmienność niektórych – mających przemawiać na rzecz zasadności przedstawionych zarzutów – argumentów. Należy przy tym zauważyć, że niezależnie od tożsamości wzorców kontroli ewentualne stwierdzenie niezgodności z Konstytucją art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w jednym z wymienionych we wniosku zakresów wyłączających możliwość ustalania podatku od skumulowanych dochodów małżonków nie musi automatycznie przesądzać o niekonstytucyjności tego przepisu w pozostałym zakresie.

W tej sytuacji Trybunał Konstytucyjny uznaje za zasadne rozstrzygnięcie problemu konstytucyjności oddzielnie dla każdego z dwóch zakwestionowanych we wniosku zakresów art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

2. Artykuł 6 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych formułuje dwie zasady. Po pierwsze, iż każdy małżonek podlega oddzielnemu opodatkowaniu od wszystkich swoich dochodów. Po drugie, małżonkowie mają możliwość łącznego opodatkowania sumy swoich dochodów, jednak jest to możliwe pod pewnymi warunkami, które muszą być spełnione łącznie. Do warunków tych należy: podleganie przez obydwu małżonków nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu; istnienie między małżonkami ustawowej wspólności majątkowej; pozostawanie w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy oraz złożenie przez małżonków wspólnego zeznania rocznego o osiągniętych przez nich dochodach wraz z wnioskiem o wspólne opodatkowanie.

W przypadku łącznego opodatkowania małżonków, którego model oparty został na zasadzie ilorazu małżeńskiego, podatek oblicza się w ten sposób, iż dodaje się dochody małżonków (po uprzednim odliczeniu – odrębnie dla każdego z małżonków – kwot określonych w art. 26 i art. 26a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), ustala się kwotę stanowiącą połowę sumy dochodów małżonków, od tak uzyskanej kwoty (będącej połową łącznych dochodów) ustala się podatek, który następnie mnoży się przez dwa. Taki sposób obliczania podatku może przynieść małżonkom znaczne korzyści, gdy istnieje między nimi duża różnica w wysokości osiąganych dochodów, bądź jeden z małżonków dochodów w ogóle nie uzyskuje. Dwukrotność podatku wymierzanego od połowy sumy dochodów małżonków – na skutek zastosowania niższej stawki podatkowej – będzie w takich przypadkach mniejsza od sumy podatków obliczonych indywidualnie od dochodu każdego z małżonków.

Wprawdzie ze względu na wskazane wyżej korzyści finansowe metoda łącznego opodatkowania małżonków uregulowana w ustawie o podatku dochodowym od osób

fizycznych bywa postrzegana jako rodzaj przywileju małżonków, czy nawet „szczególny rodzaj ulgi” będący wyjątkiem od zasady indywidualnego opodatkowania, jednakże Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że ustawodawca uregulował dwie równorzędne metody dotyczące opodatkowania małżonków, przy czym stosowanie jednej z nich obwarował szczególnymi warunkami, zarówno o charakterze obiektywnym (m.in. podleganie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu przez oboje małżonków), jak i subiektywnym (wola wyrażona w szczególny sposób). Jednakże ponieważ cel łącznego opodatkowania małżonków ma uzasadnienie w aksjologii konstytucyjnej, nasuwa się pytanie, czy redakcja art. 6 ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych daje temu odpowiedni wyraz.

2.1. Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich „ustalona skarżonym przepisem metoda obliczenia podatku przez fakt, że może doprowadzić do niższego opodatkowania jest ulgą podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej”.

2.2. Treść art. 3 ust. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) stanowi, iż przez ulgę podatkową rozumie się „przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku”. W świetle tej definicji legalnej, art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie stanowi ulgi w zakresie, w jakim wprowadza nową korzystną konstrukcję podatku wymierzanego na imię obojga małżonków.

2.3. Zdolności podatkowej małżonka nie można rozpatrywać w oderwaniu od przepisów kodeksu rodzinnego i opiekuńczego (dalej: k.r.o.) regulujących stosunki m.in. majątkowe między małżonkami, w świetle których podkreślić należy ekonomiczny wymiar wspólnoty, jaką jest rodzina.

Jednak dbałość o finansowe aspekty bytu nie wyczerpuje obowiązków, od realizacji których uzależnione jest dobro rodziny. Zgodnie z art. 27 k.r.o. oboje małżonkowie są obowiązani, każdy według swoich sił oraz możliwości zarobkowych i majątkowych, przyczynić się do zaspokajania potrzeb rodziny, którą przez swój związek założyli. Małżonkowie, zwłaszcza po urodzeniu dzieci, często określają zakres i sposób wykonywania obowiązków w taki sposób, że jeden z małżonków w większym stopniu troszczy się o zapewnienie rodzinie dochodów, drugi zaś poświęca dla dobra wspólnoty swoje zaangażowanie i pracę osobistą.

Trzeba zatem uwzględnić, że w sytuacji, gdy źródłem majątku wspólnego małżonków są wyłącznie, bądź przede wszystkim, dochody jednego z nich, brak jest dostatecznych podstaw, by dochód osoby pozostającej w związku małżeńskim traktować jako odrębny, bowiem zdolność podatkowa tej osoby – przez konieczność utrzymywania małżonka, a niekiedy również dzieci – jest uszczuplona. Z tego powodu, a także z uwagi na znaczenie, jakie dla państwa ma instytucja małżeństwa i rodziny, czemu daje wyraz będący elementem aksjologii konstytucyjnej art. 18 Konstytucji, dochody małżonków nie powinny być opodatkowywane według metod przyjętych dla samodzielnych i nietworzących wspólnoty ekonomicznej, jaką jest rodzina podatników.

2.4. Współczesne podatki dochodowe od osób fizycznych charakteryzuje daleko posunięta personalizacja, której celem jest dostosowanie wielkości obciążenia

podatkowego do zdolności podatkowej podatnika (por. J. Gach, A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 1998, nota 1 do art. 6). Opodatkowanie według zdolności podatkowej oznacza uzależnienie wysokości obciążenia podatkowego od skali potrzeb osobistych, które jednostka jest w stanie zaspokoić z uzyskanego dochodu. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „jednym z najważniejszych kryteriów, które wyznaczają zakres tych potrzeb jest sytuacja rodzinna podatnika. Jest oczywiste, że podatnik mający na utrzymaniu małżonka zaspokoi z takiego samego dochodu mniej potrzeb niż podatnik samotny, a podatnik mający na utrzymaniu dzieci – mniej potrzeb niż podatnik bezdzietny” (H. Litwińczuk, *Polskie prawo podatkowe w świetle standardów międzynarodowych* [w:] *Obywatel – jego wolności i prawa*, Warszawa 1998, s. 268-269).

Nawet przyjęcie w danym państwie koncepcji neutralności systemu podatkowego (wskazującej na fiskalną funkcję podatków, które nie powinny być wykorzystywane do realizacji różnorodnych celów polityki państwa) nie koliduje – zdaniem przedstawicieli doktryny – z metodą ilorazu rodzinnego. „Rozwiązania tego rodzaju są dopuszczalne i uzasadnione, gdyż uwzględniają równość opodatkowania w ujęciu subiektywnym. Skoro jeden podatnik ma na utrzymaniu członków rodziny, a drugi takich obciążeń nie ma, nie znajdują się oni w identycznej sytuacji podatkowej. W związku z tym mogą – i powinni – być inaczej traktowani” (W. Wójtowicz, *Problem „prorodzinności” podatku dochodowego od osób fizycznych* [w:] *Konstytucja, ustroj, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999).

Podobny pogląd – w pełni aprobowany przez obecny skład Trybunału – wyrażony został w wyroku TK z 7 czerwca 1999 r., K. 18/98. Stwierdzono w nim, iż „postulat sprawiedliwości podatkowej oznacza m.in., że przy określaniu wysokości podatku dochodowego należy brać pod uwagę nie tylko wysokość dochodu osiągniętego przez podatnika, ale także jego zdolność płatniczą ustaloną przy uwzględnieniu niezbędnych wydatków przeznaczonych na utrzymanie rodziny”.

Ponadto podkreślić trzeba, że obowiązek alimentacyjny w stosunkach rodzinnych jest obowiązkiem ustawowym. Łączne opodatkowanie dochodów małżonków ma więc służyć nie tyle wspieraniu aktywności podatników w kierunku pożądanym przez państwo, ile uwzględnieniu tych wydatków, których ponoszenie jest obowiązkiem (również) prawnym podatników.

2.5. Wszyscy uczestnicy niniejszego postępowania zgadzają się, iż przyjęte w art. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych regulacje wskazują na to, że zasadą jest odrębne opodatkowanie małżonków, wyjątkiem zaś opodatkowanie łączne od sumy dochodów małżonków. Jednak mająca charakter zasady konstytucyjnej, która musi być przestrzegana przez ustawodawcę i organy stosujące prawo, zasada sprawiedliwości podatkowej nakazuje, by przy badaniu konstytucyjności obowiązujących metod obliczania wysokości podatku przez małżonków konstrukcję unormowaną w art. 6 ust. 2 postrzegać odmiennie.

Stwierdzenie Trybunału Konstytucyjnego, iż łączne opodatkowanie dochodów przez małżonków nie stanowi wyjątku od znajdującej odzwierciedlenie w powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji) zasady sprawiedliwości podatkowej, lecz jej konsekwencję, za czym przemawia ciężący na ustawodawcy obowiązek oparty na art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji, powoduje, że określone w zaskarżonym przepisie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych sytuacje, w przypadku wystąpienia których łączne opodatkowanie nie jest dopuszczalne, nie mogą być kształtowane przez ustawodawcę z zastosowaniem reguł określających relację „zasada-wyjątek”.

3. Przystępując do oceny konstytucyjności zaskarżonego przepisu art. 6 ust. 2 w zakresie, w jakim wyklucza on stosowanie metody ilorazu małżeńskiego w stosunku do podatników, których małżonkowie zmarli w ciągu roku podatkowego, za punkt wyjścia przyjąć trzeba rozumienie wskazanej jako wzorzec kontroli zasady sprawiedliwości społecznej i – ściśle z nią powiązanej – zasady równości. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie zwracał uwagę na relację, jaka zachodzi między zasadą równości wobec prawa a zasadą sprawiedliwości społecznej. Obie zasady pozostają w nierozzerwalnym związku. Zasada sprawiedliwości nakazuje w szczególności równe traktowanie podmiotów prawa charakteryzujących się daną cechą istotną. Różnicowanie podmiotów prawa jest dopuszczalne na gruncie zasady równości, jeżeli służy realizacji zasady sprawiedliwości społecznej. Zakazane jest natomiast różnicowanie niesprawiedliwe (por. m.in. wyrok z 20 października 1998 r., K 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96).

3.1. Zasada równości była wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału Konstytucyjnego i doczekała się bogatego orzecznictwa. Trybunał uznaje zatem za zbędne ponowne szczegółowe jej definiowanie i ogranicza się jedynie do mającego dla niniejszej sprawy zasadnicze znaczenie stwierdzenia, że wprowadzone przez prawodawcę odstępstwa od zasady równości muszą znajdować podstawę w wartościach, zasadach lub normach konstytucyjnych uzasadniających odmienne traktowanie podmiotów podobnych (zob. wyrok z 14 listopada 2000 r., K 7/00, OTK ZU nr 7/2000, poz. 259 i cyt. tam orzeczenia).

3.2. Zakwestionowany przez Rzecznika Praw Obywatelskich warunek, od spełnienia którego zależy możliwość skorzystania z łącznego opodatkowania małżonków, pozwala – przy zastosowaniu kryterium śmierci małżonka i momentu jej nastąpienia – wyodrębnić dwie kategorie podatników. Do pierwszej zaliczyć trzeba małżonków, który przez cały rok podatkowy pozostawali w związku małżeńskim i oboje żyją w chwili składania za ten rok zeznania podatkowego. Do drugiej kategorii należą zaś podatnicy, którzy wprawdzie pozostawali w związku małżeńskim opartym na ustroju ustawowej wspólności majątkowej, lecz których małżonkowie zmarli przed upływem roku podatkowego.

3.3. Łączne opodatkowanie dochodów nie następuje z mocy ustawy, ale na wniosek małżonków należących do pierwszej z wymienionych kategorii. Dla tego wniosku ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych wymaga szczególnej formy, ponieważ wniosek powinien zostać wyrażony nie tylko na piśmie, ale i w szczególnym dokumencie – we wspólnym zeznaniu rocznym (odpowiedni formularz PIT).

Warunek ten nie może zostać spełniony przez podatników zaliczonych do drugiej kategorii, tj. tych, których małżonkowie zmarli w trakcie trwania roku podatkowego. Śmierć małżonka stanowi kryterium zróżnicowania sytuacji owdowiałych podatników.

Należy przyjąć założenie, że małżonkowie kształtują wysokość osiąganych w ciągu roku dochodów w taki sposób, aby było to jak najbardziej korzystne finansowo dla rodziny. Trzeba dalej założyć, że czynią to uwzględniając również możliwość obliczenia podatku w oparciu o metodę ilorazu małżeńskiego. W sytuacji gdy jeden z małżonków umiera, odmawianie tego prawa małżonkowi pozostałemu przy życiu z uwagi na okoliczność, iż związek małżeński nie trwał przez cały rok podatkowy, a w konsekwencji również ze względu na niemożność złożenia wspólnego wniosku w rocznym zeznaniu podatkowym, stanowi przejaw nadmiernego rygoryzmu. Jest to rygoryzm szczególnego rodzaju, bowiem status podatnika nie zależy w tym wypadku od jego zachowania czy sposobu wykonania obowiązków związanych z obliczaniem i uiszczaniem podatku

dochodowego od osób fizycznych, ale od zdarzenia losowego, jakim jest śmierć małżonka. Podatnik nie ma ani żadnego wpływu na sam fakt wystąpienia tego zdarzenia, ani możliwości przewidzenia chwili, w którym ono nastąpi.

Należy zauważyć, że regulacja dotycząca łącznego opodatkowania małżonków przyjęta w kwestionowanym art. 6 ust. 2 ustawy nie pozwala sądom administracyjnym na orzekanie, które – dzięki interpretacji przepisów prawa podatkowego w zgodzie z normami konstytucyjnymi – chroniłoby wolność jednostki i jej godność. Autonomia woli jednostki jest bowiem w badanym zakresie wykluczona przez ustawę (na problem ten zwraca uwagę T. Dębowska-Romanowska, *O pojęciu i skutkach „wniosku wyrażonego we wspólnym zeznaniu rocznym” o łączne opodatkowanie małżonków – w rozumieniu art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [w:] Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe pro publico bono. Księga jubileuszowa profesora Jana Gluchowskiego*, Toruń 2002, s. 59-60).

3.4. Trybunał Konstytucyjny jeszcze raz podkreśla, że warunki, od spełnienia których dopuszczalne jest opodatkowanie zgodne z metodą ilorazu małżeńskiego, nie mogą być rozpatrywane według standardów właściwych dla kontroli konstytucyjności ulg i przywilejów podatkowych mieszczących się w granicach swobody ustawodawcy, w gestii którego leży określanie polityki państwa i sposobów jej realizacji. Zgodnie z zasadą sprawiedliwości podatkowej, zarówno sama możliwość łącznego opodatkowania małżonków, jak i warunkujące ją okoliczności wymienione w ustawie, muszą uwzględniać kryterium zdolności podatkowej. Z tego punktu widzenia wymóg pozostawania przy życiu po upływie roku podatkowego przez oboje małżonków i wspólne złożenie przez nich zeznania podatkowego należy uznać za dyskryminujące kryterium prowadzące do niesprawiedliwego zróżnicowania sytuacji podatników.

4. Wnioskodawca, wskazując art. 2 Konstytucji jako wzorzec kontroli, odwołał się nie tylko do wyrażonego w nim nakazu urzeczywistniania zasad sprawiedliwości społecznej, lecz również do wywiedzionej z jego treści zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.

4.1. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika zakaz takiego stanowienia – tak co do treści, jak i co do formy – które może być zaskoczeniem dla obywatela. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wyrażał w swoich orzeczeniach pogląd, iż obywatel powinien mieć poczucie względnej stabilności prawa po to, aby mógł prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili ich podejmowania (por. m.in. orzeczenie z 3 grudnia 1996 r., K. 25/95, OTK ZU nr 3/1995, wyrok z 25 kwietnia 2001 r., K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81).

Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nie wyraża się wyłącznie w obowiązku ustawodawcy do ustanawiania odpowiedniej *vacatio legis* oraz w obowiązku należytego formułowania przepisów przejściowych. W wyroku z 14 czerwca 2000 r., P 3/00 Trybunał wskazał, iż „bezpieczeństwo prawne jednostki związane jest z pewnością prawa, umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. W ten sposób urzeczywistniana jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przyjmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki jako autonomicznej, racjonalnej istoty (...).

Chodzi tu więc nie o ten aspekt prawa, który odnosi się do względnej stabilności porządku prawnego mający związek z zasadą legalności, lecz o pewność prawa rozumianą

jako pewność tego, iż w oparciu o obowiązujące prawo obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe. W tym drugim sensie prawo pewne (pewność prawa) oznacza także prawo sprawiedliwe” (OTK ZU nr 5/2000, poz. 138).

4.2. W momencie rozpoczynania roku podatkowego małżonkowie zakładają, że będą mieli prawo do łącznego opodatkowania i w oparciu o to założenie planują swoje finanse, w tym wielkość osiąganych dochodów i inwestycje. Przy dużych dysproporcjach wysokości osiąganych przez małżonków dochodów (a także, gdy jeden małżonek nie uzyskuje dochodów w ogóle lub w takiej wysokości, która nie powoduje obowiązku uiszczenia podatku) łączne opodatkowanie jest niewątpliwie korzystne ekonomicznie. Dlatego zwłaszcza w takich sytuacjach małżonkowie, kierując się dobrem rodziny, wybierają ten rodzaj rozliczenia.

Jednak z uwagi na kwestionowane rozwiązanie przyjęte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych takie prognozowanie, a tym bardziej kształtowanie stosunków życiowych jest obarczone ryzykiem i może wywołać nieprzewidziane negatywne skutki finansowe. Art. 6 ust. 2 dopuszcza sytuację, gdy śmierć małżonka spowoduje, iż podatnik – wbrew wcześniejszym oczekiwaniom – nie będzie mógł skorzystać z dobrodziejstwa łącznego opodatkowania dochodów rocznych swoich i zmarłego małżonka. Fakt, iż ustawodawca przyjął dodatkowe, nadmiernie formalistyczne kryterium warunkujące dopuszczalność kumulacji dochodów małżonków polegające na konieczności złożenia stosownego wniosku wyrażonego we wspólnym zeznaniu rocznym powoduje, że rozwiązanie zawarte w art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest swoistą pułapką dla podatników. W tym wypadku znajomość kwestionowanych przepisów ustawy nie tylko nie stanowi wystarczającego instrumentu zapewniającego jednostce bezpieczeństwo prawne, ale wręcz przyczynia się do wzrostu obaw o utratę bądź zachwianie ekonomicznych podstaw bytu rodziny po śmierci małżonka.

4.3. Należy przy tym podkreślić, że ustawodawca nie stworzył rozwiązań prawnych, które umożliwiałyby zabezpieczenie się w sferze podatkowej małżonków na wypadek wystąpienia zdarzenia losowego, jakim jest śmierć jednego z nich. Nie istnieje żaden tryb ani procedura, która pozwalałaby małżonkom przed upływem roku podatkowego (a więc przed śmiercią małżonka) złożyć wniosek o wspólne opodatkowanie.

Ta kwestia była przedmiotem orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego. W wyroku z 26 marca 1993 r., sygn. akt SA/Kr 2230/92 sąd wskazał, że „ani art. 6 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (...), ani też inne przepisy tej ustawy nie przewidują złożenia przez małżonków wniosku o wspólne opodatkowanie w ciągu roku podatkowego”, a w wyroku z 21 stycznia 1999 r., sygn. akt SA/Sz 219/98, że „uprawnienie do łącznego opodatkowania małżonków mogło być skutecznie zrealizowane w terminie do złożenia zeznania podatkowego (...) na wniosek wyrażony we wspólnym zeznaniu rocznym (art. 6 ust. 2). Ustawa z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewiduje możliwości złożenia wniosku o łączne opodatkowanie małżonków w innym czasie i formie”. Jako wyjątek należy uznać wyrok NSA z 5 lutego 1997 r., sygn. akt SA/Gd 2887/95, w którym sąd stwierdził, iż „brak formalnego wymogu, jakim jest podpisanie wniosku o wspólne opodatkowanie, nie powinien prowadzić do drastycznego skutku w postaci odmowy łącznego opodatkowania, jeśli wola łącznego opodatkowania została wyrażona dostatecznie w piśmie sporządzonym z upływem roku podatkowego”. Powszechnie dominuje jednak przekonanie, iż obydwójce małżonkowie muszą żyć w chwili składania zeznania podatkowego (por. m.in. wyrok NSA z 21 stycznia 1998 r., sygn. akt I SA/Wr 1909/96 i wyrok NSA z 18 lutego 1999 r., sygn. akt I SA/Wr

792/97), co tylko potwierdza, iż ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie daje małżonkom możliwości wyrażenia woli poddania się łącznemu opodatkowaniu w innej formie i czasie, niż składając zeznanie roczne.

5. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nieuzasadniony jest poziom obaw Ministra Finansów o potencjalne zastosowanie wynikających z kodeksu karnego skarbowego sankcji wobec owdowiałego małżonka, gdy ten – składając wspólne zeznanie podatkowe – poda dane dotyczące zmarłego małżonka niezgodne z rzeczywistością. Minister Finansów, uzasadniając w powyższy sposób konieczność poświadczania podpisem osobistego wypełnienia zeznania przez podatnika, pomija okoliczność, iż ordynacja podatkowa daje możliwość uzyskania przez pozostałego przy życiu małżonka zaświadczenia organu podatkowego o wysokości znanych temu organowi zobowiązań spadkodawcy (art. 306 f), co znacznie zmniejsza ryzyko wskazania w zeznaniu danych niezgodnych ze stanem faktycznym.

6. Minister Finansów, Prokurator Generalny oraz Marszałek Sejmu stwierdzają, iż przyznanie owdowiałemu podatnikowi uprawnienia do podjęcia decyzji o łącznym opodatkowaniu dochodów swoich i zmarłego małżonka oznaczałoby przyznanie uprzywilejowanej pozycji tegoż podatnika w stosunku do spadkobierców i stanowiłoby naruszenie konstytucyjnych zasad równości i sprawiedliwości społecznej.

6.1. Zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego (art. 922-1087) – w świetle których zarzut ten musi być rozpatrywany – z chwilą śmierci prawa i obowiązki zmarłego przechodzą na jedną lub kilka osób. Spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy, a otwarcie spadku powoduje nabycie go przez spadkobierców, przy czym powołanie do spadku wynika z ustawy albo z testamentu. Majątek wspólny małżonków w chwili śmierci jednego z nich przestaje być przedmiotem wspólności łącznej, a zmienia się we współwłasność w częściach ułamkowych. Wielkość udziałów z reguły wynosi po jednej drugiej. Dziedziczeniu podlega udział zmarłego w byłym majątku wspólnym oraz jego majątek odrębny.

Zasady odpowiedzialności za zobowiązania zmarłego uregulowane zostały w ordynacji podatkowej. Z art. 97 wynika, że majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy przejmują spadkobiercy, a art. 98 § 1 wskazuje, że „do odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się przepisy kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe”, co jednak nie znaczy, że długi z tego tytułu są częścią spadku w rozumieniu art. 922 § 1 kodeksu cywilnego.

6.2. Co do zasady, która znajduje wyraz w przepisach kodeksu cywilnego określających grupy osób zaliczonych do kręgu spadkobierców ustawowych oraz kolejność powołania ich do spadku, pozostały przy życiu małżonek należy do grona spadkobierców. W takim wypadku opodatkowanie od łącznej sumy dochodów małżonków – bez względu na wysokość dochodów osiągniętych w ciągu roku przez zmarłego małżonka – może być korzystne dla owdowiałego małżonka będącego równocześnie podatnikiem i spadkobiercą odpowiadającym za zobowiązania podatkowe spadkodawcy. Tym niemniej, wobec przyjętej w prawie polskim swobody testowania dopuszczającej wykluczenie małżonka z dziedziczenia, rozpatrując sytuacje faktyczne, które mogą powstać w następstwie śmierci jednego z małżonków, Trybunał Konstytucyjny nie może czynić podstawą swoich rozstrzygnięć założenia, iż łączne opodatkowanie zawsze będzie korzystne dla spadkobierców. Trzeba bowiem uwzględnić również taką możliwość, że z

woli zmarłego małżonka małżonek owdowiały nie będzie wyłącznym spadkobiercą lub nie będzie nim w ogóle.

6.3. Rezultatem decyzji owdowiałego małżonka o łącznym opodatkowaniu dochodów może być zwiększenie tej kwoty podatku, która obciąża spadkobierców zmarłego małżonka, bądź zmniejszenie kwoty przypadającej im nadpłaty, w porównaniu do kwot, jakie wynikałyby z odrębnie opodatkowanego dochodu spadkodawcy.

Obciążenie spadkobierców z tytułu podatku od dochodów spadkodawcy znajduje uzasadnienie w fakcie, iż nabywając spadek *de facto* czerpią oni z tych dochodów korzyści. Ponieważ dochody zmarłego uzyskane były w warunkach istnienia małżeńskiej wspólności majątkowej, stąd pochodne w stosunku do tych dochodów korzyści spadkobierców mogą podlegać uszczupleniu o połowę kwoty wynikającej z łącznego opodatkowania małżonków, którzy z założenia w równym stopniu – na co wskazuje art. 43 k.r.o. – choć niekoniecznie tylko finansowo przyczyniali się do powstania majątku wspólnego. Podobne argumenty przemawiają za ewentualnym zmniejszeniem (o jedną drugą) wchodzącej w skład masy spadkowej nadpłaty w podatku dochodowym od zmarłego małżonka.

6.4. Dla oceny dopuszczalności przyznania owdowiałemu podatnikowi prawa do samodzielnego podejmowania decyzji w sprawie zastosowania metody ilorazu małżeńskiego przy obliczaniu podatku za dochody wspólnie osiągnięte przez małżonków, a przez to stawiania go w pozycji uprzywilejowanej w stosunku do spadkobierców, nie bez znaczenia są argumenty podniesione w tym zakresie przez wnioskodawcę. Rzecznik Praw Obywatelskich słusznie wskazał, że prawu polskiemu znane są takie rozwiązania, które w pewnym stopniu chronią sytuację materialną owdowiałego małżonka.

Małżonków, a także pozostałych członków najbliższej rodziny, łączy więzi nie tylko o charakterze uczuciowym, lecz także majątkowym i gospodarczym. Przyjęcie zatem, iż rodzina jest wartością konstytucyjną podlegająca nie tylko ochronie, ale i opiece państwa, niesie za sobą potrzebę i uzasadnienie tworzenia – nawet kosztem ograniczenia praw i wolności osób trzecich – takich regulacji prawnych, które będą zmniejszać ryzyko zachwiania, czy wręcz przyczyniać się do wzmocnienia ekonomicznych podstaw bytu rodziny niepełnej, która w wyniku śmierci jednego z małżonków poniosła trwałą stratę.

W świetle powyższego Trybunał Konstytucyjny stwierdza, iż art. 6 ust. 2 w zakresie, w jakim pozbawia możliwości preferencyjnego obliczenia podatku od skumulowanych dochodów małżonków podatnika, który zawarł małżeństwo w poprzedzającym roku, ale którego małżonek zmarł w trakcie trwania roku podatkowego, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji.

7. Odrębnego rozpatrzenia wymaga zarzut naruszenia przez art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie odnoszącym się do owdowiałego w ciągu roku podatkowego małżonka, zawartej w art. 18 Konstytucji zasady ogólnej, zgodnie z którą „małżeństwo (...), rodzina, macierzyństwo i rodzicielstwo znajdują się pod ochroną i opieką Rzeczypospolitej Polskiej” i dopełniającej jej normy wyrażonej w art. 71 ust. 1 Konstytucji stanowiącym, iż po pierwsze „państwo w swej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny”, po drugie – „rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych”.

7.1. Zgodnie z poglądem Trybunału Konstytucyjnego wyrażonym w sprawie SK 21/99 „przepisy te, ujęte w postaci zasad polityki państwa, a nie praw jednostki, nie mogą stanowić podstawy indywidualnego dochodzenia roszczeń. Uważa się powszechnie, nie tylko w doktrynie prawa konstytucyjnego, że tak sformułowane postanowienia określające cele działalności organów władzy publicznej są normami programowymi i że jako takie nie mogą być podstawą roszczeń obywatela (...), gdyż ich adresatem jest przede wszystkim ustawodawca” (wyrok z 10 lipca 2000 r., OTK ZU nr 5/2000, poz. 144).

Jednocześnie jednak, dostrzegając złożoność funkcji ochronnych art. 71, w wyroku z 4 kwietnia 2001 r., K 11/00 (OTK ZU nr 3/2001, poz. 54), Trybunał podzielił wyrażany w literaturze przedmiotu pogląd, że „naruszenie konstytucyjnego postanowienia określającego cele działalności organów władzy publicznej następuje m.in. wówczas, gdy: >ustawodawca niewłaściwie zinterpretował przepis konstytucji wyznaczający określony cel czy zadanie władzy publicznej, a w szczególności uchwalając ustawę zastosował takie środki, które nie mogły doprowadzić do realizacji tego celu ...< (J. Trzcinski, *nota 6 do art. 79 Konstytucji RP* [w:] L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. I, Warszawa 1999).

Rozpatrując niniejszą sprawę przypomnieć trzeba również – w pełni aprobowane przez Trybunał Konstytucyjny w obecnym składzie – stanowisko Trybunału zajęte w sprawie K. 18/98, w myśl którego „obciążenie obowiązkiem podatkowym nie może naruszać istoty (...) wartości objętych ochroną konstytucyjną, m.in. przewidzianych w przepisach deklarujących objęcie małżeństwa i rodziny nie tylko ochroną, ale i opieką Rzeczypospolitej Polskiej (art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji). Realizując tę ochronę, ustawodawca powinien powstrzymać się od wprowadzania regulacji podatkowych naruszających wskazane wartości lub utrudniających ich urzeczywistnienie” (wyrok z 7 czerwca 1999 r., OTK ZU nr 5/1999, poz. 95).

7.2. Badając konstytucyjność zakwestionowanego art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, trzeba uwzględnić, że pozostający we wspólnocie majątkowej małżonkowie, licząc na skorzystanie z zasady łącznego opodatkowania, mogą w ten sposób ukształtować swoje obowiązki w zakresie przyczyniania się do dobra rodziny, że w ich ramach jeden z małżonków koncentruje się przede wszystkim na przynoszącej korzyści całej rodzinie pracy zarobkowej, drugi zaś bierze na siebie ciężar prowadzenia wspólnego gospodarstwa domowego i wychowania dzieci. W takich sytuacjach, sprzyjających pomyślności rodziny, ale będących źródłem powstawania dużych dysproporcji w wysokości uzyskiwanych przez małżonków dochodów, śmierć jednego z małżonków może poważnie zachwiać sytuacją finansową rodziny, zwłaszcza gdy na utrzymaniu podatnika są małoletnie dzieci.

Wprawdzie obniżoną zdolność podatkową pozostałego przy życiu małżonka w pewnych przypadkach rekompensować będzie możliwość opodatkowania uzyskanych przez niego w ciągu całego roku dochodów według korzystnej dla osób samotnie wychowujących dzieci metody regulowanej w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (osiągnięte przez podatnika dochody dzieli się przez dwa, ustala się podatek od uzyskanej w ten sposób kwoty, a następnie wysokość tego podatku mnoży przez dwa, co zapobiega rozliczeniu według mniej korzystnych stawek przewidzianych po przekroczeniu kolejnych progów podatkowych). Jednak ewentualność ta nie dotyczy małżonka bezdzietnego ani nie wpływa na sytuację pozostałego przy życiu małżonka będącego równocześnie spadkobiercą, który wprawdzie wychowuje samotnie małoletnie dzieci, lecz nie osiągał w roku podatkowym, w czasie którego owdowiał, żadnych dochodów.

Podsumowując tę część rozważań, Trybunał zauważa, że w świetle przyjętego w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych rozwiązania śmierć małżonka – a więc zdarzenie powodujące „powstanie” rodziny niepełnej, o której mowa w art. 71 ust. 1 Konstytucji – zamiast być przesłanką ewentualnego uzyskania szczególnej pomocy ze strony państwa, bezpośrednio przyczyniać się może do pogorszenia sytuacji finansowej pozostałego przy życiu małżonka i pozostałych na jego utrzymaniu członków rodziny.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza zatem, że art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim pozbawia możliwości ustalenia podatku od skumulowanych dochodów małżonków na wniosek podatnika, którego małżonek zmarł w trakcie trwania roku podatkowego, jest niezgodny z art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji.

8. Ustalenia dokonane w odniesieniu do zakresu art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wskazanego w punkcie a) sentencji są w pełni aktualne także dla oceny konstytucyjności art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim wyklucza możliwość zastosowania metody łącznego opodatkowania dochodów małżonków wobec podatników, których małżonkowie zmarli po upływie roku podatkowego nie złożony zeznania rocznego.

Jednak sytuacja dwóch grup podatników, których dotyczy niniejsze orzeczenie, różni się pod pewnymi względami, co wymaga przeprowadzenia dodatkowej analizy.

8.1. Niesprawiedliwość zróżnicowania sytuacji podatkowej małżonków owdowiałych po upływie roku podatkowego podkreśla dodatkowo okoliczność, iż jedynym sformułowanym przez ustawodawcę warunkiem, którego niespełnienie w rozpatrywanym przypadku uniemożliwia obliczenie podatku od sumy osiągniętych przez małżonków dochodów, jest złożenie przez nich wspólnego zeznania. Śmierć jednego z małżonków, jakkolwiek nie może mieć już żadnego retrospektywnego wpływu na strukturę i wysokość osiągniętych dochodów oraz poniesionych wydatków (z czym mogą się wiązać ulgi podatkowe) w ciągu minionego roku podatkowego, to jednak determinuje – na tym etapie w sposób niezależny od woli owdowiałego podatnika – wysokość zobowiązań podatkowych obojga małżonków z tytułu dochodów uzyskanych w całym minionym roku.

Rygoryzm stworzonego przez ustawodawcę warunku, którego spełnienie decyduje o prawie do łącznego opodatkowania dochodów małżonków, wzmagają dodatkowo okoliczność, że ze sporządzeniem zeznania podatkowego nie tylko małżonkowie, lecz wszyscy podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, faktycznie muszą czekać nie tylko do końca roku podatkowego, ale do czasu otrzymania od płatników imiennych informacji o wysokości dochodu oraz potrąconych przez płatnika w roku podatkowym składek na ubezpieczenia emerytalne, rentowe i in., czyli co najmniej do 31 stycznia roku następującego po roku podatkowym (art. 42 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). W pewnych sytuacjach ta będąca pochodną obowiązujących przepisów prawa konieczność wstrzymania się z niezwłocznym złożeniem zeznania podatkowego skutkować może pozbawieniem owdowiałego podatnika możliwości rozliczenia dochodów zgodnie z metodą ilorazu małżeńskiego, która w ciągu całego roku stanowiła podstawę wspólnych decyzji o podziale i przeznaczeniu dochodów w małżeństwie.

8.2. Niezgodność poddanej kontroli Trybunału regulacji z art. 2 Konstytucji jest tym bardziej wyrazista, że w jej następstwie podatnicy, którzy pozostawali w związku

małżeńskim przez cały rok podatkowy, nie mają żadnych możliwości takiego doraźnego pokierowania swoim działaniem, które mogłoby jeszcze wpłynąć na wysokość podatku wyliczonego indywidualnie od ich dochodów zaplanowanych wszak i osiągniętych w czasie trwania ustroju ustawowej wspólności majątkowej.

W świetle powyższego Trybunał Konstytucyjny stwierdza, iż art. 6 ust. 2 w zakresie, w jakim pozbawia możliwości zastosowania metody preferencyjnego obliczenia podatku od skumulowanych dochodów małżonków osiągniętych w roku podatkowym wobec podatnika, którego małżonek zmarł po upływie roku podatkowego nie złożony zeznania rocznego, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji.

9. Rzecznik Praw Obywatelskich podnosi, iż wykluczenie stosowania metody preferencyjnego obliczania podatku od skumulowanych dochodów małżonków wobec podatników, których małżonkowie zmarli po upływie roku podatkowego, a przed złożeniem rocznego zeznania podatkowego, jest niezgodne także z wyrażoną w art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji zasadą ochrony i opieki Rzeczypospolitej Polskiej nad małżeństwem i rodziną.

9.1. Za zasadnością tego zarzutu przemawiają wszystkie ustalenia dokonane przez Trybunał w związku z oceną sytuacji podatników, których małżonkowie zmarli w trakcie roku podatkowego (pkt 7 uzasadnienia niniejszego wyroku).

Dodatkowym, wzmacniającym argumentem wpływającym na ocenę dotyczącą konstytucyjności art. 6 ust. 2 w omawianym zakresie jest to, że ci spośród owdowiałych po upływie roku podatkowego małżonków, których zdolność podatkowa obniżona jest wskutek dodatkowego ciężaru związanego z utrzymaniem małoletnich dzieci, nie mogą – na gruncie art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – opodatkować się według zasad analogicznych do ilorazu małżeńskiego i osiągnąć korzyści podobnych do tych, które wynikają ze złożenia wspólnego zeznania podatkowego przez małżonków, albowiem ta metoda rozliczenia dostępna jest jedynie dla podatników samotnie wychowujących dzieci w trakcie trwania danego roku podatkowego.

Trybunał Konstytucyjny stwierdza zatem, że art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim pozbawia możliwości opodatkowania skumulowanych dochodów małżonków na wniosek podatnika, którego małżonek zmarł po upływie roku podatkowego nie złożony zeznania rocznego, jest niezgodny z art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji.

10. Doprowadzenie do stanu konstytucyjności zakwestionowanego w niniejszej sprawie przepisu jest obowiązkiem ustawodawcy. W świetle zasad określonych w art. 18 i art. 71 ust. 1 Konstytucji będąca wyrazem ich realizacji metoda ustalania podatku od skumulowanych dochodów małżonków ma szczególne znaczenie. Dlatego zdaniem Trybunału jedynym spójnym z Konstytucją sposobem, w jaki możliwe jest usunięcie niekonstytucyjności wskazanego w sentencji zakresu art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, jest przyznanie owdowiałym podatnikom prawa do ustalania podatku według metody określonej w tym przepisie.

10.1. Niekonstytucyjność art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim wyłącza możliwość ustalania podatku od skumulowanych dochodów małżonków, między którymi istniała wspólność majątkowa, na wniosek

podatników, których małżonkowie zmarli w trakcie trwania roku podatkowego, powoduje, iż ustawodawca, któremu przysługuje szeroka swoboda w kształtowaniu systemu podatkowego, musi rozstrzygnąć, czy przepisy wydane w konsekwencji niniejszego wyroku przyznawać będą owdowiałym podatnikom przykładowo:

a) prawo kumulacji dochodów zmarłego małżonka oraz własnych, osiągniętych przez cały rok podatkowy, bądź

b) prawo kumulacji dochodów zmarłego małżonka oraz własnych – lecz jedynie tych, które osiągnięte zostały w czasie trwania związku małżeńskiego (co jest jednym z elementów konstrukcji łącznego opodatkowania), tj. przed śmiercią małżonka, innymi słowy stosować iloraz małżeński proporcjonalnie do czasu istnienia małżeństwa w ciągu roku podatkowego.

Trybunał Konstytucyjny stwierdzał już w podobnych sytuacjach, że ustawodawca zawsze staje przed koniecznością wyboru między konkurującymi ze sobą wartościami (por. m.in. wyrok z: 18 stycznia 2000 r., K. 17/99, OTK ZU nr 1/2000 oraz 15 października 2001 r., K. 12/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 213). Z jednej strony ma bowiem do czynienia z interesem publicznym w niniejszej sprawie wyrażającym się w dążeniu do zabezpieczenia przed nadużyciami przy korzystaniu z łącznego opodatkowania, z drugiej strony powinien uwzględniać interes osób należących do kategorii, które ze względu na ograniczoną zdolność podatkową winny podlegać specjalnym zasadom obliczania podatku od dochodów.

Wybór odpowiednich środków prawnych należy tu do ustawodawcy, trzeba jednak wziąć pod uwagę, że przyjęcie postulowanego przez Rzecznika Praw Obywatelskich rozwiązania, umożliwiającego owdowiałemu małżonkowi łączne rozliczenie dochodów osiągniętych przez oboje małżonków w ciągu całego roku podatkowego, w sytuacji gdy małżonek zmarł w trakcie jego trwania, mogłoby prowadzić do nadużywania tej konstrukcji podatkowej w sposób godzący w zasadę sprawiedliwości podatkowej. Bez względu bowiem na to, czy dochody małżonków rzeczywiście pozostawały w dysproporcji, czy też ich wielkość była zbliżona, dla pozostałego przy życiu podatnika najczęściej ekonomicznie opłacalne byłoby zsumowanie swoich rocznych dochodów z dochodami uzyskanymi w okresie tylko części roku przez zmarłego małżonka i poddanie połowy tak uzyskanej kwoty opodatkowaniu według stawek obowiązujących w niższych progach podatkowych.

Natomiast skonstruowanie metody proporcjonalnego rozliczania się w stosunku do liczby miesięcy trwania małżeństwa spowodowałoby komplikacje innej natury. W stanie prawnym ukształtowanym wyrokiem TK i bez dodatkowej interwencji ustawodawcy powstałaby prawna – a jednocześnie niezgodna z art. 2 i art. 84 Konstytucji – możliwość zastosowania przez owdowiałego podatnika dwóch metod obliczania podatku dochodowego w jednym roku podatkowym. Nie byłoby ustawowych przeszkód, by skorzystał on z ilorazu małżeńskiego proporcjonalnie do czasu trwania związku małżeńskiego oraz z metody uregulowanej w art. 6 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za cały rok podatkowy. Dla uniknięcia powyższych niekorzystnych sytuacji nieodzowne byłoby dokonanie stosownej nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Potencjalnie wskazać można dwa kierunki rozwiązań:

1) owdowiały małżonek ma prawo wybrać tylko jedną z rozpatrywanych metod obliczania podatku, tj. bądź stosuje (proporcjonalny czasowo) iloraz małżeński, bądź rozlicza się według reguł przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci,

2) owdowiały małżonek stosuje obie metody proporcjonalnie zarówno do okresu pozostawania w związku małżeńskim, jak i samotnego wychowywania dziecka.

Każda z dwu rozpatrywanych metod oznaczałaby jednak konieczność odstąpienia od systemu rocznego obliczania podatku i utworzenia kilku progów podatkowych.

W tym kontekście Trybunał uznaje za celowe przypomnieć, iż wprowadzenie zmian przepisów podatkowych musi być poprzedzone odpowiednią *vacatio legis*. Chodzi w szczególności o wymogi pewności prawa i zaufania do państwa wynikające z art. 2 Konstytucji, które mają istotne znaczenie zwłaszcza w prawie daninowym. Jedną z gwarancji ochrony interesów jednostki, na którą Trybunał wielokrotnie zwracał uwagę w swoim orzecznictwie (m.in. orzeczenie z 28 grudnia 1995 r., K. 28/95, OTK ZU nr 3/1995, poz. 21), jest wymóg, aby ustawodawstwo podatkowe znane było podatnikom z odpowiednim wyprzedzeniem przed początkiem roku podatkowego, tak aby mogli oni rozporządzać swoimi interesami życiowymi przy uwzględnieniu regulacji opublikowanych jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego (kalendarzowego). Z powyższych względów stosowne przepisy ustawodawca powinien uchwalić do 30 listopada 2004 r.

10.2. Ani ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, ani ordynacja podatkowa nie zawiera przepisów regulujących przebieg postępowania podatkowego i jego następstw w przypadku złożenia przez owdowiałego podatnika wniosku o łączne opodatkowanie dochodów swoich i zmarłego małżonka. Mając świadomość znaczenia, jakie w dziedzinie spraw podatkowych ma jasność i określoność treści obowiązujących przepisów, Trybunał sygnalizuje Sejmowi potrzebę pilnego unormowania wymienionych kwestii.

W tym kontekście istotne problemy wiązać się mogą zwłaszcza z koniecznością określenia przez ustawodawcę terminu i trybu składania wniosku o ustalenie podatku od skumulowanych dochodów małżonków przez owdowiałego podatnika. Przyszłe regulacje z jednej strony powinny stwarzać realną możliwość oszacowania przez podatnika, która metoda jest dla niego korzystniejsza finansowo i dokonania racjonalnego wyboru metody opodatkowania dochodów, z drugiej strony muszą uwzględniać sytuację prawną spadkobierców, którzy tylko przez 6 miesięcy od momentu powzięcia wiadomości o tytule swego powołania (art. 1015 kodeksu cywilnego) mogą odrzucić spadek i uwolnić się od odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spadkodawcy.

11. Zakładane przez Prezesa Rady Ministrów zmniejszenie wpływów do budżetu państwa nie będzie bezpośrednim skutkiem stwierdzenia niekonstytucyjności wskazanego w sentencji zakresu art. 6 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, lecz dopiero następstwem wejścia w życie regulacji niezbędnych dla przywrócenia zgodności z Konstytucją tego przepisu. Z uwagi na czas potrzebny do uchwalenia koniecznej nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przyjęcia dla niej odpowiedniej *vacatio legis*, należy stwierdzić, że niniejszy wyrok Trybunału Konstytucyjnego nie spowoduje deficytu w bieżącym roku budżetowym, a przez to nie stwarza zagrożenia dla stabilności finansów publicznych.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.