

WYROK
z dnia 5 lipca 2011 r.
Sygn. akt P 36/10*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Adam Jamróz – przewodniczący
Stanisław Biernat
Zbigniew Cieślak
Maria Gintowt-Jankowicz
Marek Kotlinowski – sprawozdawca,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem sądu przedstawiającego pytanie prawne oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 5 lipca 2011 r., pytania prawnego Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie:

czy art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., w związku z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629) w zakresie, w jakim modyfikuje wymogi formalne zawierania przez spadkobierców zaliczanych do III grupy podatkowej umowy o opiekę, przy jednoczesnym braku stosownych przepisów przejściowych odnoszących się do osób, które przed wejściem w życie powołanej ustawy z 16 listopada 2006 r. miały podpisaną umowę o opiekę w formie wymaganej przed 1 stycznia 2007 r. oraz sprawowały tę powyższą opiekę przez okres minimum 2 lat, po czym sprawowały tę opiekę na podstawie umowy o opiekę sporządzonej zgodnie z wymogami powołanej ustawy z 16 listopada 2006 r., a spadkodawca zmarł przed upływem 2-letniego okresu sprawowania opieki na podstawie takiej umowy, jest zgodny z art. 2 i art. 32 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629) w związku z art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 oraz z 2011 r. Nr 75, poz. 398) w zakresie, w jakim nie uwzględnia ulgi podatkowej osoby zaliczanej do III grupy podatkowej, która do 31 grudnia 2006 r. sprawowała opiekę nad spadkodawcą na podstawie umowy zawartej przed organem gminy, a po tym dniu nabyła w drodze

* Sentencja została ogłoszona dnia 13 lipca 2011 r. w Dz. U. Nr 144, poz. 867.

spadku prawa wskazane w art. 16 ust. 1 pkt 3 powołanej ustawy z 28 lipca 1983 r., jest niezgodny z zasadą ochrony interesów w toku wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070, z 2005 r. Nr 169, poz. 1417, z 2009 r. Nr 56, poz. 459 i Nr 178, poz. 1375, z 2010 r. Nr 182, poz. 1228 i Nr 197, poz. 1307 oraz z 2011 r. Nr 112, poz. 654) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 28 października 2009 r., uzupełnionym postanowieniem z 29 lipca 2010 r. (sygn. akt I SA/Sz 616/09), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie (dalej: sąd pytający) wystąpił do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, czy art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.; dalej: u.p.s.d.) w związku z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629; dalej: ustawa zmieniająca z 2006 r.) w zakresie, w jakim modyfikuje wymogi formalne zawierania przez spadkobierców zaliczonych do III grupy podatkowej umowy o opiekę, przy jednoczesnym braku stosownych przepisów przejściowych odnoszących się do osób, które przed wejściem w życie tej ustawy miały podpisaną umowę o opiekę w formie wymaganej przed 1 stycznia 2007 r. oraz sprawowały powyższą opiekę przez okres minimum 2 lat, po czym sprawowały tę opiekę na podstawie umowy o opiekę sporządzonej zgodnie z wymogami wyżej wymienionej ustawy o podatku od spadków i darowizn, a spadkodawca zmarł przed upływem 2-letniego okresu sprawowania opieki na podstawie takiej umowy, jest zgodny z art. 2 i art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Pytanie prawne zostało przedstawione w związku z następującym stanem faktycznym:

Spadkobierczyni na podstawie testamentu nabyła w całości spadek po zmarłej 3 października 2007 r. spadkodawczyni, co zostało stwierdzone postanowieniem Sądu Rejonowego w Szczecinie z 22 grudnia 2008 r., sygn. akt III Ns 3835/07. Następnie 12 lutego 2009 r. spadkobierczyni złożyła w urzędzie skarbowym zeznanie podatkowe (SD-3) o nabyciu majątku w drodze spadku, w którym wykazała nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego o wartości 115300 zł. Równocześnie pismem z 12 lutego 2009 r. wniosła o zastosowanie ulgi podatkowej w związku ze sprawowaniem opieki nad zmarłą, zgodnie z umową o opiekę z 18 listopada 2002 r. zawartą przed zastępcą Kierownika Urzędu Stanu Cywilnego w Szczecinie, którą przedłużyła następnie umowa z 9 lutego 2007 r. z poświadczonymi notarialnie podpisami.

Organ podatkowy pierwszej instancji uznał, że obie przedłożone umowy nie spełniały wymogów uprawniających do skorzystania z ulgi wskazanej w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w aktualnym brzmieniu. Decyzja ta została utrzymana w mocy przez organ podatkowy drugiej instancji. Organ odwoławczy wskazał na treść art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., zgodnie z którą w wypadku

nabycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w drodze dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu lub polecenia testamentowego przez osoby zaliczane do III grupy podatkowej, które sprawowały opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą, na podstawie pisemnej umowy z podpisem notarialnie poświadczonym, przez co najmniej dwa lata od dnia poświadczenia podpisów przez notariusza – nie wlicza się do podstawy opodatkowania ich czystej wartości do łącznej wysokości nieprzekraczającej 110 m² powierzchni użytkowej budynku i lokalu. Organ odwoławczy podkreślił jednocześnie w swojej decyzji, że ustawodawca w przepisach intertemporalnych ustawy zmieniającej z 2006 r. nie dokonał przedłużenia okresu stosowania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. Z tego względu organ odwoławczy uznał, że nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego po 1 stycznia 2007 r. przez osoby zaliczone do III grupy podatkowej wymaga spełnienia dwóch warunków: zawarcia pisemnej umowy o sprawowanie opieki nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą z podpisem notarialnie poświadczonym oraz sprawowania takiej opieki co najmniej dwa lata od dnia poświadczenia podpisów przez notariusza. Pierwsza umowa przedłożona przez spadkobierczynię nie spełniała wymagań dotyczących formy jej zawarcia, zaś druga umowa zawarta we właściwej formie była podstawą do sprawowania opieki tylko przez 8 miesięcy, stąd spadkobierczyni obecnie nie może skorzystać z ulgi podatkowej, o której mowa w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. Powyższa decyzja stała się przedmiotem skargi wniesionej do sądu pytającego.

Sąd pytający kwestionuje konstytucyjność powyższej regulacji w zakresie, w jakim nie zawiera „specjalnych przepisów przejściowych” regulujących zagadnienia intertemporalne niezbędne do zapewnienia poszanowania w toku postępowania interesów osób, które przed wejściem w życie tej ustawy miały podpisaną umowę o opiekę w formie wymaganej przed 1 stycznia 2007 r. oraz sprawowały powyższą opiekę przez okres minimum 2 lat, a spadkodawca zmarł przed upływem 2 lat od wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2006 r. Zdaniem sądu pytającego kwestionowane przepisy naruszają zasadę równości wobec prawa oraz zasadę demokratycznego państwa prawnego, z której wynika zasada ochrony ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej.

Powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, sąd pytający wskazał, że ochronie konstytucyjnej podlegają ekspektatywy maksymalnie ukształtowane, czyli takie, które spełniają zasadniczo wszystkie przesłanki ustawowe nabycia określonych praw pod rządami danej ustawy. Jak podnosi sąd pytający, w rozpoznawanej sprawie taka właśnie sytuacja występuje, gdyż spadkobierczyni spełniła wszystkie warunki ustawowe wymagane do 31 grudnia 2006 r., a zatem miała prawo oczekiwać zastosowania wobec niej powyższej ochrony konstytucyjnej. Tymczasem zmiany wprowadzone przez ustawę zmieniającą z 2006 r., a odnoszące się do formy zawarcia umowy o sprawowanie opieki, spowodowały, że utraciła prawo do ulgi, której zastosowania w stosunku do niej miała prawo oczekiwać.

W postanowieniu z 29 lipca 2010 r. (sygn. akt I SA/Sz 616/09) sąd pytający rozwinął argumentację zawartą w pytaniu prawnym na rzecz niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów. Podkreślił, że art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. nakazał stosowanie przepisów tej ustawy w dotychczasowym brzmieniu wyłącznie w odniesieniu do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło przed 1 stycznia 2007 r. Przepis ten ustanowił więc regułę intertemporalną, odnoszącą się do kwestii stosowania starego i nowego prawa, a za element decydujący o zastosowaniu dotychczasowych lub nowych regulacji prawnych przyjął datę nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych. Ponieważ w rozpoznawanej przez sąd sprawie otwarcie spadku i nabycie przez spadkobierczynię spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego nastąpiło

3 października 2007 r., w świetle powyższej regulacji intertemporalnej warunkiem skorzystania przez nią z ulgi podatkowej było spełnienie warunków wskazanych w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. Zdaniem sądu, wątpliwości konstytucyjne budzi art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w zakresie, w jakim nie zawiera specjalnych przepisów przejściowych regulujących zagadnienia intertemporalne niezbędne do zapewnienia poszanowania w toku postępowania interesów osób, które przed wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2006 r. miały podpisaną umowę o opiekę w formie wymaganej przed 1 stycznia 2007 r. oraz sprawowały powyższą opiekę przez okres minimum 2 lat, a spadkodawca zmarł przed upływem 2 lat od wejścia w życie powyższej nowelizacji. Zdaniem sądu, tak ukształtowana regulacja intertemporalna narusza zasadę ochrony ekspektatywny maksymalnie ukształtowanej.

2. W piśmie z 22 grudnia 2010 r. Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku, a w wypadku merytorycznego rozpoznania sprawy – o stwierdzenie, że art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w zakresie, w jakim pomija nakaz stosowania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło po 31 grudnia 2006 r., jeżeli przed 1 stycznia 2007 r. zostały spełnione warunki uprawniające do ulgi podatkowej, określone w tym przepisie, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji i nie jest niezgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek Sejmu wskazał, że istnieją wątpliwości co do tego, czy pytanie prawne inicjujące postępowanie w niniejszej sprawie spełnia przesłankę funkcjonalną, wymagającą istnienia zależności między odpowiedzią na pytanie a rozstrzygnięciem sprawy sądowej. Przesłanka ta rodzi konieczność wykazania przez sąd pytający, że zastrzeżenia zgłoszone wobec kwestionowanego przepisu są obiektywnie uzasadnione oraz na tyle istotne, że zachodzi potrzeba ich wyjaśnienia w ramach procedury pytań prawnych do Trybunału Konstytucyjnego. Jeżeli zatem sąd ma wątpliwości natury konstytucyjnej względem przepisu, który ma stanowić podstawę prawną rozstrzygnięcia, powinien w pierwszej kolejności dążyć do ich usunięcia w drodze stosownych reguł interpretacyjnych i kolizyjnych, w szczególności w drodze wykładni w zgodzie z Konstytucją. Pytanie prawne nie może być zaś traktowane jako środek służący do usuwania wątpliwości co do wykładni przepisów, których treść nie ma jednoznacznej interpretacji w praktyce orzeczniczej.

W kontekście tych rozważań Marszałek Sejmu zauważył, że w orzecznictwie sądów administracyjnych wykształciły się dwa sposoby interpretacji przepisów formułujących warunki korzystania z tzw. ulgi mieszkaniowej. Niektóre sądy administracyjne, stosując wykładnię językową art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r., przyjmują, że warunki te powinny być oceniane wedle przepisów obowiązujących w momencie nabycia przez podatnika spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego. Brak odpowiednich przepisów przejściowych rodzi konieczność stosowania zasady bezpośredniego działania nowego prawa. Przyjmując taką interpretację, sądy oddalały skargi podatników chcących skorzystać z tzw. ulgi mieszkaniowej, którzy sprawowali opiekę nawet dłużej niż 2 lata, ale na podstawie umów zawartych w formie przewidzianej przed 1 stycznia 2007 r. Inne sądy administracyjne, rozstrzygając zbliżone pod względem stanu faktycznego sprawy związane z tzw. ulgą mieszkaniową, stosowały wykładnię celowościową art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. Wychodziły one bowiem z założenia, że oparcie się wyłącznie na wykładnię językową prowadzi do dyskryminacji osób, które zawarły umowę o opiekę w trybie i na warunkach przewidzianych w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2007 r. W tych sprawach, w których stosowano wykładnię celowościową, sądy

administracyjne uchylały zaskarżone decyzje organów podatkowych, odmawiające podatnikom możliwości skorzystania z prawa do tzw. ulgi mieszkaniowej.

Mając na uwadze owe dwa możliwe sposoby interpretacji art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r., Marszałek Sejmu wyraził wątpliwość, czy pytanie prawne spełnia przesłankę funkcjonalną. Odpowiednia interpretacja tego przepisu (druga z przedstawionych wyżej) może bowiem prowadzić do samodzielnego rozwiązania problemu konstytucyjnego przez pytający sąd. Z tego względu postępowanie przez Trybunałem powinno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Na wypadek gdyby Trybunał nie uwzględnił wniosku o umorzenie postępowania, Marszałek Sejmu przedstawił również stanowisko co do meritum.

Jego zdaniem, sąd pytający kwestionuje konstytucyjność tzw. pominięcia prawodawczego w zakresie przepisów intertemporalnych. Tak sformułowany zarzut może zostać rozpoznany przez Trybunał, gdyż ma on kognicję do kontroli pominięć prawodawczych. Jeżeli zatem zostałaaby odrzucona możliwość takiej wykładni art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r., która pozwalałaby stosować dotychczasowe (sprzed nowelizacji) brzmienie ustawy o podatku od spadków i darowizn do sytuacji nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło po 31 grudnia 2006 r., o ile wcześniej zostały spełnione warunki uprawniające do ulgi mieszkaniowej określone w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d., to – zdaniem Marszałka Sejmu – art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. należałoby uznać za niezgodny z art. 2 Konstytucji.

Marszałek Sejmu podkreślił, że obecne uregulowanie warunków ulgi mieszkaniowej jest zawężeniem wcześniejszej regulacji, gdyż ściśle określa termin początkowy co najmniej dwuletniego okresu sprawowania opieki, podczas gdy dotychczasowe przepisy tego nie robiły. Śmierć spadkodawcy przed upływem wymaganego okresu powoduje, że nabywca nie może skorzystać z prawa do ulgi mieszkaniowej.

Zdaniem Marszałka Sejmu, byt prawny umowy o opiekę zawartej przed 1 stycznia 2007 r. zgodnie z obowiązującymi wówczas przepisami w formie prawem zastrzeżonej nie został przed ustawodawcą podważony w ramach nowelizacji z 2006 r. Za niekonstytucyjny należy zatem uznać wymóg (wynikający z literalnego brzmienia zaskarżonych przepisów), aby podatnik pomimo spełnienia wszystkich warunków do skorzystania z ulgi mieszkaniowej przed 1 stycznia 2007 r. miał ponowienie – dla ustalenia daty pewnej (poprzednio już ustalonej) – ponosić dodatkowe koszty poświadczenia podpisów przez notariusza w sytuacji, w której sprawował opiekę nad spadkodawcą przez okres dłuższy niż 2 lata.

Zdaniem Marszałka Sejmu, spadkobiercy, którzy przed 1 stycznia 2007 r. zawarli przed organem gminy umowę o opiekę ze spadkodawcą i opiekę tę sprawowali co najmniej 2 lata, mają prawo powoływać się na ochronę ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej. Przed tą datą spadkobierca zawarł bowiem umowę w przeświadczeniu, że sprawowanie opieki nad spadkodawcą przez co najmniej 2 lata będzie skutkowało tym, że po śmierci spadkodawcy będzie mógł skorzystać z tzw. ulgi mieszkaniowej. Śmierć spadkodawcy przed upływem 2 lat od dnia zawarcia umowy przed organem gminy pozbawiała spadkobiercę możliwości skorzystania z prawa do ulgi mieszkaniowej. Jeżeli jednak spadkodawca zmarł po upływie 2 lat od dnia zawarcia umowy, spadkobierca spełniał wszystkie wymagania do skorzystania z ulgi mieszkaniowej. W takiej sytuacji jego ekspektatywa nabycia ulgi mieszkaniowej była maksymalnie ukształtowana i podlegała ochronie konstytucyjnej. Z tego względu zarzut naruszenia przez zaskarżoną regulację art. 2 Konstytucji jest zasadny.

Sąd pytający nie wskazał natomiast – zdaniem Marszałka Sejmu – konstytucyjnych argumentów, które uzasadniałyby tezę o naruszeniu zasady równości wobec prawa przez

odmienne potraktowanie przez ustawodawcę podmiotów podobnych. W szczególności sąd nie wykazał, że podatnicy zawierający umowę o opiekę ze spadkodawcą przed 1 stycznia 2007 r., oraz podatnicy zawierający taką umowę po tej dacie, są traktowani nierówno. Sama zmiana warunków uprawniających do skorzystania z ulgi podatkowej nie może być traktowana jako zmiana sytuacji prawnej pewnej (ściśle wyodrębnionej) grupy podatników i prowadzić do wykazania, że porównywalna grupa podatników ma inne (zróznicowane) prawa i obowiązki. Art. 32 ust. 1 Konstytucji wskazany przez pytający sąd jako wzorzec kontroli, lecz w żaden sposób nieuzasadniony, należy, zdaniem Marszałka Sejmu, uznać za nieadekwatny. Z tego względu wnosi on o stwierdzenie, że art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w zakresie, w jakim pomija nakaz stosowania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło po 31 grudnia 2006 r., jeżeli przed 1 stycznia 2007 r. zostały spełnione warunki uprawniające do ulgi podatkowej, określone w tym przepisie, nie jest niezgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 14 lutego 2011 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w zakresie, w jakim pomija stosowanie art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. w odniesieniu do osób zaliczanych do III grupy podatkowej, które przed 1 stycznia 2007 r. sprawowały przez co najmniej 2 lata opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą na podstawie umowy o opiekę zawartej z nim przed organem gminy, zaś po 31 grudnia 2006 r. nabyły w drodze spadku własność (współwłasność) budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub udział w takim prawie, spółdzielcze prawo do domu jednorodzinnego albo udział w takim prawie, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji przez to, że narusza nakaz ochrony interesów w toku. W pozostałym zakresie Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

Uzasadniając zajęte stanowisko, Prokurator Generalny stwierdził, że sąd pytający nie wykazał, w jaki sposób kwestionowana regulacja naruszyła konstytucyjną zasadę równości i nie powołał dowodów na poparcie tego zarzutu. W szczególności nie przedstawił żadnych argumentów przemawiających za tezą, że osoby zawierające umowę o opiekę przed 1 stycznia 2007 r. i osoby zawierające taką umowę po 1 stycznia 2007 r. traktowane są w sposób naruszający art. 32 Konstytucji. Prokurator Generalny zauważył, że każda zmiana przepisów, dotycząca przyznania, zmiany i odebrania określonego statusu prawnego, wprowadza – jako nieuniknioną konsekwencję – pewne podziały wśród podmiotów znajdujących się w analogicznej, ale nie tożsamej sytuacji prawnej. Zasada równości nie wyklucza, a wręcz potwierdza możliwość odmiennego ich traktowania, a co zatem idzie kształtowania sytuacji prawnej podmiotów różnych. Podmioty, których dotyczy kwestionowana regulacja, nie znajdują się w sytuacji tożsamej. Art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. wprowadził bowiem datę nabycia w drodze spadku własności lub praw majątkowych, jako kryterium różnicujące podatników korzystających z ulgi mieszkaniowej, przewidzianej w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d., pod rządami dawnego i nowego prawa. Uzasadnia to ich odmienne traktowanie przez ustawodawcę. W związku z powyższym postępowanie w sprawie badania zaskarżonej regulacji z punktu widzenia zgodności z art. 32 Konstytucji powinno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność orzekania.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, w niniejszej sprawie mamy do czynienia z pominięciem legislacyjnym, gdyż materia pozostawiona poza unormowaniem zawartym w art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. dotyczy kwestii intertemporalnych mających bezpośredni wpływ na zastosowanie przepisów o uldze w podatku od spadków i darowizn, określonej w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. Prokurator Generalny przypomniał, że pominięcie

legislacyjne, w przeciwieństwie do zaniechania, może być przedmiotem kontroli w postępowaniu przez Trybunałem Konstytucyjnym.

Odnosząc się do kwestii dopuszczalności pytania prawnego, Prokurator Generalny wskazał, że niewątpliwie spełnia ono przesłankę podmiotową i przedmiotową. Jeśli chodzi o przesłankę funkcjonalną zauważył, że w niniejszej sprawie sąd nie mógł skorzystać z prokonstytucyjnej wykładni zaskarżonych przepisów, gdyż w orzecznictwie sądów administracyjnych istnieją rozbieżności dotyczące stosowania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. wobec podatników, którzy spełniali warunki do uzyskania ulgi podatkowej z tytułu sprawowania opieki nad spadkodawcą przed 1 stycznia 2007 r., lecz nabyli własność rzeczy lub praw majątkowych w terminie późniejszym – w kontekście regulacji ujętej w art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. Co więcej, na przeszkodzie zastosowaniu prokonstytucyjnej wykładni zaskarżonych przepisów stało to, że musiałaby ona prowadzić do wskazania treści normatywnych, które nie są w tych przepisach zawarte, a zatem naruszałyby dopuszczalne reguły interpretacyjne i kolizyjne. Brak w art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. odrębnej regulacji intertemporalnej odnoszącej się do sytuacji, w której spadkobierca przed 1 stycznia 2007 r. sprawował przez co najmniej 2 lata opiekę nad spadkodawcą na podstawie umowy o opiekę zawartej przed organem gminy, zaś prawo własności rzeczy lub praw majątkowych w drodze spadkobrania nabył później – implikuje zastosowanie ogólnej zasady bezpośredniego działania ustawy nowej, tj. art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r., tym bardziej że wynika to *a contrario* z brzmienia art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. Oznacza to zaś pozbawienie pewnej grupy podatników prawa do ulgi mieszkaniowej.

Prokurator Generalny stwierdził, że osoby, które nie nabyły spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego przed 1 stycznia 2007 r., pod rządami ustawy o podatku od spadków i darowizn w jej brzmieniu obowiązującym przed tą datą, nie miały maksymalnie ukształtowanej ekspektatywy prawa do ulgi mieszkaniowej, pomimo że spełniały pozostałe warunki wymagane do jej uzyskania. Z ekspektatywą maksymalnie ukształtowaną mamy do czynienia wówczas, gdy zostaną spełnione wszystkie zasadnicze przesłanki nabycia prawa pod rządami danej ustawy, niezależnie od jej późniejszych zmian. Jeśli nie doszło do nabycia w drodze spadku spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego przed 1 stycznia 2007 r., tak jak to miało miejsce w sprawie, w związku z którą skierowano pytanie prawne, nie została spełniona podstawowa przesłanka nabycia prawa do ulgi podatkowej pod rządami ustawy o podatku od spadków i darowizn w jej brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. Z tych względów zarzut naruszenia przez kwestionowaną regulację konstytucyjnej zasady ochrony ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej należy uznać za bezzasadny.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, sytuacja prawna osób dotkniętych nową regulacją powinna być oceniana z punktu widzenia zasady ochrony praw nabytych. Z tego względu powinna być poddana takim przepisom przejściowym, by osoby nią dotknięte mogły dokończyć swoje przedsięwzięcia, podjęte na podstawie wcześniejszych regulacji w uzasadnionym przeświadczeniu, że regulacje te są i pozostaną stabilne. Obywatel, który zawierał umowę o opiekę z wymagającym takiej opieki spadkodawcą, działał w przeświadczeniu, że sprawowanie tej opieki przez co najmniej dwa lata da mu prawo do skorzystania z ulgi podatkowej. Jeśli sprawował tę opiekę przez co najmniej dwa lata, miał podstawy spodziewać się, że z ulgi tej skorzysta. Przed wejściem w życie ustawy zmieniającej z 2006 r. ustawodawca wyznaczył pewien horyzont czasowy uzyskania prawa do ulgi mieszkaniowej, w postaci 2-letniego okresu sprawowania opieki nad osobą jej wymagającą, liczonego od dnia zawarcia umowy o opiekę. Sprawowanie opieki nad wymagającą jej osobą jest ze swej natury przedsięwzięciem rozłożonym w czasie. Zawarcie zaś umowy o opiekę i sprawowanie tej opieki, w wypadku podatników, do

których ma zastosowanie kwestionowana regulacja, nastąpiło pod rządami art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w jego brzmieniu sprzed wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2006 r. Wprowadzenie nowego sposobu określenia 2-letniego okresu sprawowania opieki (od dnia poświadczenia przez notariusza podpisów na umowie o opiece zawartej między spadkodawcą a sprawującym opiekę) dla osób, które sprawowały tę opiekę przez co najmniej 2 lata pod rządami dotychczas obowiązujących przepisów, tj. przed 1 stycznia 2007 r., i mogły oczekiwać, że nabeżdą na tej podstawie prawo do ulgi mieszkaniowej, może być tym samym uznane za ingerencję w interesy w toku, i to na tyle drastyczną, że nie da się ona pogodzić z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Prokurator Generalny podkreślił, że nie jest konstytucyjnym obowiązkiem ustawodawcy wprowadzenie systemu ulg mieszkaniowych związanych ze sprawowaniem opieki nad wymagającymi jej osobami. Skoro jednak ustawodawca zdecydował się na przyjęcie takiego uregulowania, to nie może go zmieniać bez zapewnienia należytej ochrony działaniom, które w ramach tego uregulowania zostały przez obywateli podjęte w dobrej wierze. Stanowienie zaś przepisów przejściowych powinno obejmować wszystkie sytuacje, jakie mogą pojawić się na tle wprowadzania w życie nowych uregulowań i nie może pomijać ochrony praw żadnej grupy podmiotów dotkniętych tymi przepisami.

Prokurator Generalny podniósł również, że celem regulacji wprowadzającej ulgę mieszkaniową jest stymulowanie działań zmierzających do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych, przy równoczesnym zapewnieniu opieki nad osobami jej wymagającymi z powodu wieku czy stanu zdrowia – co ma istotne znaczenie w wymiarze społecznym. Pozbawienie określonej grupy podatników ulgi mieszkaniowej w wyniku zaskarżonego pominięcia ustawodawczego jest sprzeczne zatem z celem tej instytucji. Nie uzasadniają tego również inne wartości czy zasady konstytucyjne. Z tego względu należy uznać, że kwestionowana regulacja narusza interesy w toku, a tym samym jest niezgodna z art. 2 Konstytucji.

4. Minister Finansów w piśmie z 19 kwietnia 2011 r. przedstawił opinię co do skutków finansowych dla budżetu państwa, które może wywołać orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego. Opierając się na danych otrzymanych z urzędów skarbowych Minister Finansów ustalił, że dotychczas w skali całego kraju miało miejsce tylko sześć wypadków o analogicznym stanie faktycznym do tego, którego dotyczy sprawa rozpatrywana przez pytający sąd. W sprawach tych ustalony podatek wyniósł 101258 zł. Dodatkowo ustalono pewną liczbę wypadków, w których modyfikacja warunków formalnych wskutek zmiany przepisów spowodowała brak możliwości skorzystania z ulgi mieszkaniowej. Wśród nich ogółem w skali kraju wystąpiły 24 wypadki, w których spadkobiercy sprawowali opiekę przez okres co najmniej dwóch lat przed 1 stycznia 2007 r. na podstawie umowy o opiekę zawartej przed organem gminy i po tym dniu nie zawarli umowy z podpisem notarialnie poświadczonym. Ustalony podatek tych spadkobierców wyniósł 539638 zł. Ponadto wystąpiło 17 wypadków, w których spadkobiercy sprawowali opiekę na podstawie umowy o opiekę zawartej przed organem gminy przed 1 stycznia 2007 r., a dwuletni okres sprawowania opieki na podstawie tej umowy upłynął później. Należny podatek tych osób został ustalony na kwotę 222726 zł.

Minister Finansów stwierdził, że w wypadku orzeczenia przez Trybunał o niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów ostateczne decyzje ustalające podatek od spadków i darowizn podlegać będą uchyleniu, a powstałe w konsekwencji nadpłaty podlegać będą zwrotowi wraz z odsetkami. Ponieważ beneficjentami wpływów z tytułu podatku od spadków i darowizn są gminy, więc podważenie podstawy prawnej ustalenia

tego podatku w opisanych wyżej wypadkach może mieć negatywny wpływ na sytuację finansową gmin, powodując uszczuplenie ich dochodów o wymienione wyżej kwoty.

II

W rozprawie, który odbyła się 5 lipca 2011 r., uczestniczyli przedstawiciele sądu, Sejmu i Prokuratora Generalnego.

Przedstawiciel sądu zmodyfikował treść pytania prawnego, wnosząc o stwierdzenie, że art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w zakresie, w jakim pomija stosowanie art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. w odniesieniu do osób zaliczanych do III grupy podatkowej, które do tego dnia sprawowały opiekę nad wymagającym jej spadkodawcą, a potem nabyły w drodze spadku prawa wskazane w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d., jest niezgodny z art. 2 Konstytucji przez to, że narusza nakaz ochrony interesów w toku. Przedstawiciel sądu podzielił pogląd wyrażony na piśmie przez Prokuratora Generalnego, zgodnie z którym w niniejszej sprawie nie można mówić o istnieniu ekspektatywy maksymalnie ukształtowanej, ale brak regulacji intertemporalnej stanowi pominięcie prawodawcze. Jednocześnie przedstawiciel sądu cofnął zarzut niezgodności art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. z zasadą równości wyrażoną w art. 32 Konstytucji. Wyjaśnił, że orzeczenie Trybunału jest konieczne dla rozstrzygnięcia sprawy sądowej. Sąd, chcąc uchylić zaskarżoną decyzję, musiałby wytknąć organowi podatkowemu naruszenie prawa materialnego. Aby to uczynić, musiałby stworzyć przepis intertemporalny, którego brak kwestionuje w niniejszej sprawie. Stanowiłoby to niedopuszczalne przejmowanie przez sąd kompetencji ustawodawczych. Przedstawiciel sądu dodał, że NSA dotychczas nie rozpatrzył ani jednej sprawy analogicznej do tej, na tle której zostało wystosowane pytanie prawne.

Przedstawiciel Sejmu wniósł o stwierdzenie, że art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w zakresie, w jakim pomija nakaz stosowania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. do nabycia rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło po 31 grudnia 2006 r., jeżeli do tego dnia zostały spełnione warunki do ulgi mieszkaniowej, jest niezgodny z art. 2 Konstytucji i nie jest niezgodny z art. 32 Konstytucji. Jednocześnie przedstawiciel Sejmu wyjaśnił, że problemy intertemporalne nie były przedmiotem dyskusji w toku prac legislacyjnych nad ustawą zmieniającą z 2006 r. i choć obecnie Sejm wnosi o stwierdzenie niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji, to w parlamencie nie trwają prace nad jej nowelizacją.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego podtrzymał stanowisko zajęte na piśmie. Wyjaśnił, że w niniejszej sprawie nie występuje ekspektatywa maksymalnie ukształtowana, gdyż nie została spełniona przesłanka nabycia własności lub innych praw majątkowych w drodze dziedziczenia pod rządami poprzedniej regulacji prawnej. Samo sprawowanie opieki nad spadkodawcą przez wymagany okres nie gwarantuje spadkobiercy ustawowemu, że spadek nabędzie. Jeżeli bowiem zostanie pominięty w testamencie lub po śmierci spadkodawcy odrzuci spadek, to nie zostanie zrealizowana przesłanka konieczna dla skorzystania z podatkowej ulgi mieszkaniowej, jaką jest nabycie spadku. O ekspektatywie maksymalnie ukształtowanej można byłoby mówić dopiero wówczas, gdyby nabycie spadku nastąpiło do 31 grudnia 2006 r., co w niniejszej sprawie nie miało miejsca.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot i wzorce kontroli.

Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie został uczyniony art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629; dalej: ustawa zmieniająca z 2006 r.) w związku z art. 16 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. 2009 r. Nr 93, poz. 768, ze zm.; dalej: u.p.s.d.).

Treść tego ostatniego przepisu jest następująca: „W przypadku nabycia własności (współwłasności) budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, spółdzielczego prawa do domu jednorodzinnego albo udziału w takim prawie w drodze dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu lub polecenia testamentowego przez osoby zaliczane do III grupy podatkowej, które sprawowały opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą, na podstawie pisemnej umowy z podpisem notarialnie poświadczonym, przez co najmniej dwa lata od dnia poświadczenia podpisów przez notariusza – nie wlicza się do podstawy opodatkowania ich czystej wartości do łącznej wysokości nieprzekraczającej 110 m² powierzchni użytkowej budynku lub lokalu. W przypadku nabycia części (udziału) budynku mieszkalnego lub lokalu albo udziału w spółdzielczym prawie do budynku mieszkalnego lub lokalu ulga przysługuje stosownie do wielkości udziału”. Z kolei art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. ma następującą treść: „Do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy ustawy wymienionej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy [...]”.

Podstawowy problem konstytucyjny w niniejszej sprawie dotyczy zmiany od 1 stycznia 2007 r. warunków nabywania tzw. ulgi mieszkaniowej przez spadkobierców zaliczanych do III grupy podatkowej. Art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. wymagał, by spadkobiercy ci zawarli ze spadkodawcą umowę o opiekę przed organem gminy. Ten sam przepis w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. stanowi, że umowa o opiekę powinna być zawarta w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi. Zdaniem pytającego sądu, nowelizacja art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d., która weszła w życie 1 stycznia 2007 r., pozbawiła możliwości nabycia prawa do ulgi mieszkaniowej spadkobierców, którzy zawarli umowę o opiekę przed organem gminy i na podstawie tej umowy sprawowali do 31 grudnia 2006 r. opiekę nad spadkodawcą co najmniej przez okres 2 lat, a śmierć spadkodawcy nastąpiła później. Pytający sąd w gruncie rzeczy nie kwestionuje konstytucyjności tego ostatniego przepisu, lecz podnosi zarzut braku przepisów przejściowych gwarantujących ochronę pewnej grupie podatników, którzy podjęli działania zmierzające do skorzystania z ulgi mieszkaniowej przed 1 stycznia 2007 r. i skuteczność tych działań została zniweczona przez zmianę warunków nabycia takiej ulgi od 1 stycznia 2007 r.

Jako wzorzec kontroli zaskarżonej regulacji prawnej pytający sąd wskazał art. 2 Konstytucji i wyrażoną w nim zasadę ochrony interesów w toku. Jednocześnie sąd cofnął pytanie prawne w zakresie kontroli zgodności zaskarżonej regulacji z art. 32 Konstytucji i wynikającą z niego zasadą równości.

2. Regulacja prawna ulgi mieszkaniowej.

Ulga mieszkaniowa związana ze sprawowaniem opieki nad spadkodawcą istniała już w pierwotnym tekście ustawy o podatku od spadków i darowizn. Początkowo mogły z niej skorzystać osoby zaliczone do III i IV grupy podatkowej sprawujące przez co najmniej dwa lata opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą na podstawie umowy zawartej z nim przed terenowym organem administracji państwowej o właściwości ogólnej stopnia podstawowego i za zgodą tego organu. Od 1 stycznia 1990 r., w związku ze zmianą

struktury grup podatkowych w ustawie o podatku od spadków i darowizn, możliwość skorzystania z ulgi mieszkaniowej z tytułu opieki nad spadkodawcą ograniczono do spadkobierców zaliczonych do III grupy podatkowej.

Zgodnie z pierwotnym brzmieniem ustawy o podatku od spadków i darowizn ulga mieszkaniowa polegała na wyłączeniu z podstawy opodatkowania wartości spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub budynku mieszkalnego nabytego w drodze spadku przez te osoby do łącznej wysokości 600000 zł. Ulga ta przysługiwała osobom, które nie były właścicielami innego budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość bądź, będąc nimi, przenieśli własność budynku lub lokalu na rzecz zstępnych albo państwa, nie dysponowały spółdzielczym prawem do lokalu, a w razie dysponowania tym prawem przekazały go zstępny lub pozostawiły do dyspozycji spółdzielni, a ponadto nie były najemcami lokalu na podstawie decyzji administracyjnej bądź, będąc nimi, pozostawiły lokal do dyspozycji terenowego organu administracji państwowej. Osoby korzystające z ulgi mieszkaniowej zobowiązane były do złożenia oświadczenia, że co najmniej przez 5 lat od daty powstania obowiązku podatkowego będą zamieszkiwać w nabytym budynku lub lokalu. W razie zbycia budynku lub lokalu przed upływem tego terminu postępowanie podatkowe podlegało wznowieniu, co skutkowało dokonaniem wymiaru podatku od całej wartości przedmiotu opodatkowania ustalonej tak, jakby ulga nie przysługiwała. Nie stanowiło podstawy do wznowienia postępowania zbycie udziału w budynku lub lokalu na rzecz innego ze spadkobierców oraz zbycie budynku lub lokalu, jeżeli było ono uzasadnione koniecznością zmiany warunków mieszkaniowych, a nabycie innego budynku lub uzyskanie pozwolenia na jego budowę albo nabycie innego lokalu nastąpiło nie później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia zbycia.

Od momentu wejścia w życie ustawy o podatku od spadków i darowizn jej art. 16 ust. 1 pkt 3 był zmieniany kilkanaście razy. Początkowo zmiany te dotyczyły głównie wysokości kwoty, którą dalsi spadkobiercy sprawujący opiekę nad spadkodawcą w razie śmierci tego ostatniego mogli wyłączyć z podstawy opodatkowania tytułem ulgi mieszkaniowej. Uogólniając, można powiedzieć, że kwota ta była konsekwentnie podwyższana wraz ze wzrostem inflacji, następnie w 1995 r. w związku z denominacją złotego została określona na nowo i w kolejnych latach była ponownie podwyższana.

Zasadnicze warunki nabycia podatkowej ulgi mieszkaniowej jednak się nie zmieniły. W dalszym ciągu mogły z niej skorzystać osoby sprawujące przez co najmniej dwa lata opiekę nad wymagającym jej spadkodawcą na podstawie umowy zawartej z nim przed terenowym organem administracji państwowej o właściwości ogólnej stopnia podstawowego i za zgodą tego organu. W orzeczeniu z 30 sierpnia 1989 r., sygn. SA/Gd 631/89 (ONSA nr 2/1989, poz. 80), Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że brak umowy o opiekę zawartej przed właściwym organem i za jego zgodą pozbawia podatnika możliwości skorzystania z ulgi określonej w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. Nawet gdyby podatnik wykazał, że faktycznie opiekę nad spadkodawcą sprawował i to przez dłuższy okres niż wymagane ustawowo dwa lata, to prawa do ulgi mieszkaniowej nie mogłyby nabyć, gdyż przysługuje ono tylko wówczas, gdy opieka była sprawowana na podstawie umowy zawartej w określonej formie.

Istotne zmiany w regulacji prawnej ulgi mieszkaniowej nastąpiły 24 sierpnia 1995 r., kiedy to weszła w życie ustawa z dnia 29 czerwca 1995 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. Nr 85, poz. 428). Nadano wówczas nowe brzmienie art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d., zgodnie z którym w wypadku nabycia budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną własność, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowych: prawa do domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w

małym domu mieszkalnym w drodze spadku przez osoby zaliczane do III grupy podatkowej, sprawujące przez co najmniej dwa lata opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą, na podstawie umowy zawartej przed organem gminy, nie wliczało się do podstawy opodatkowania ich wartości do łącznej wysokości nieprzekraczającej 100 m² powierzchni użytkowej budynku lub lokalu.

W odniesieniu do wcześniejszej regulacji prawnej ulgi mieszkaniowej nowelizacja ta wprowadziła trzy istotne modyfikacje. Po pierwsze, rozszerzono katalog praw lub rzeczy, których nabycie mogło dawać prawo do ulgi mieszkaniowej. Do 23 sierpnia 1995 r. ulga ta przysługiwała w razie nabycia w drodze spadku przez osoby zaliczane do III grupy podatkowej spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub budynku mieszkalnego. Później ulga mieszkaniowa przysługiwała w razie nabycia przez te osoby w drodze spadku budynku mieszkalnego lub jego części, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną własność, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego oraz wynikających z przydziału spółdzielni mieszkaniowych: prawa do domu jednorodzinnego lub prawa do lokalu w małym domu mieszkalnym. Po drugie, zmieniono sposób określania górnej granicy ulgi mieszkaniowej. Do 23 sierpnia 1995 r. istniała możliwość wyłączenia z podstawy opodatkowania pewnej kwoty ściśle określonej w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d., zaś po tej dacie nie wliczano do podstawy opodatkowania wartości wskazanych wyżej praw i rzeczy do łącznej wysokości nie przekraczającej 110 m² powierzchni użytkowej budynku lub lokalu. Po trzecie, inaczej określono organ, przed którym należało zawrzeć umowę o opiekę ze spadkodawcą. Do 23 sierpnia 1995 r. umowę taką zawierano przed terenowym organem administracji państwowej o właściwości ogólnej stopnia podstawowego i za zgodą tego organu, a następnie organem właściwym stał się organ gminy. Także i ta nowelizacja, choć niewątpliwie znacząca, nie zmieniła jednak najważniejszych warunków nabycia ulgi mieszkaniowej przez spadkobierców zaliczanych do III grupy podatkowej. W dalszym ciągu uzależnione ono było od faktycznego sprawowania przez spadkobierców opieki nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą przez co najmniej dwa lata na podstawie umowy zawartej przed organem wskazanym w ustawie. Ministerstwo Finansów w piśmie z 13 grudnia 1995 r. (P0 7/B-825-550/9827/95, „Glosa” nr 11/1996, s. 18-19) zajęło stanowisko, że taka umowa o opiekę winna być zawarta przed organem gminy, na której terenie ma miejsce zamieszkania osoba wymagająca opieki, a to, iż wymaga ona opieki, powinno być potwierdzone przez lekarza, przy czym umowa winna określać czynności, do których świadczenia zobowiązuje się osoba mająca sprawować opiekę.

Kolejna istotna nowelizacja art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. nastąpiła 1 stycznia 2007 r., kiedy to weszła w życie ustawa zmieniająca z 2006 r. Właśnie ta nowelizacja wzbudziła zastrzeżenia sądu, który swoim pytaniem prawnym zainicjował postępowanie w niniejszej sprawie. Już na wstępie należy jednak zauważyć, że ustawa zmieniająca z 2006 r. znacząco zwiększyła możliwości korzystania z ulgi mieszkaniowej i to przez osoby należące do wszystkich trzech grup podatkowych. Po pierwsze, dodano nowe sposoby nabycia prawa do mieszkania uprawniające do skorzystania z ulgi podatkowej. O ile przed tą nowelizacją osoby zaliczane do III grupy podatkowej mogły skorzystać z ulgi mieszkaniowej w razie nabycia prawa do mieszkania w drodze spadku, o tyle po nowelizacji w grę wchodziło nabycie w drodze dziedziczenia, zapisu, dalszego zapisu lub polecenia testamentowego. Po drugie, zmieniono również formę umowy, na podstawie której osoba zaliczana do III grupy podatkowej powinna była sprawować opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą – z umowy zawartej przed organem gminy na umowę zawartą w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi. Zmiana formy umowy o opiekę miała na celu ułatwienie i uproszczenie procedury jej zawierania, a ponadto wyeliminowanie faktycznych problemów związanych z poświadczaniem przez organy gminy tego rodzaju

umów. W toku prac parlamentarnych nad ustawą zmieniającą z 2006 r. wnioskodawca wskazał, że „dotychczas obowiązujące rozwiązanie powodowało pewne problemy” (wypowiedź zastępcy dyrektora Departamentu Ministerstwa Finansów J. Przekopiak, Komisja Finansów Publicznych nr 94, Biuletyn nr 1100/V kadencja). W opinii sporządzonej na użytek postępowania legislacyjnego zauważono z kolei, że zmiana ta „być może ułatwi możliwość skorzystania z ulgi osobom zaliczonej do III grupy podatkowej” (zob. L. Etel i G. Liszewski, Opinia z 2 sierpnia 2006 r. o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, druk sejmowy nr 736/V kadencja).

Pozostałe przesłanki nabycia podatkowej ulgi mieszkaniowej precyzuje art. 16 ust. 2 u.p.s.d. Z ulgi tej mogą skorzystać osoby niemające tytułu prawnego do innego budynku lub lokalu mieszkalnego, które w nabytym budynku lub lokalu zameldują się na pobyt stały i będą w nim mieszkać, a ponadto nie dokonają jego zbycia przez 5 lat. Warunkiem skorzystania z ulgi mieszkaniowej przez właściciela innego budynku lub lokalu mieszkalnego jest przeniesienie przez niego własności na rzecz zstępnych, Skarbu Państwa lub gminy w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego. Osoba, której przysługuje spółdzielcze lokatorskie prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub wynikające z przydziału spółdzielni mieszkaniowej prawo do domu jednorodzinnego lub prawo do lokalu w małym domu mieszkalnym, może skorzystać z ulgi mieszkaniowej, jeżeli przekaze te prawa do dyspozycji spółdzielni w terminie 6 miesięcy od dnia złożenia zeznania podatkowego albo zawarcia umowy darowizny w formie aktu notarialnego. W tym samym terminie osoby będące najemcami lokalu lub budynku, które chcą skorzystać z ulgi mieszkaniowej, zobowiązane są do rozwiązania umowy najmu. Warunkiem uzyskania prawa do ulgi mieszkaniowej jest również zameldowanie na pobyt stały oraz faktyczne zamieszkiwanie w nabytym lokalu lub budynku, a także niedokonanie jego zbycia przez 5 lat.

Podsumowując powyższe rozważania, należy stwierdzić, że ulga mieszkaniowa z tytułu sprawowania opieki nad spadkodawcą jest instytucją, która zawsze występowała w obecnie obowiązującej ustawie o podatku od spadków i darowizn. Kwestionowany art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. wielokrotnie był nowelizowany, jednak zasadnicze przesłanki nabycia prawa do ulgi mieszkaniowej nigdy nie zostały zmienione. Możliwość skorzystania z ulgi mieszkaniowej zawsze zależna była od faktycznego sprawowania przez spadkobiercę opieki nad spadkodawcą przez co najmniej dwa lata na podstawie umowy zawartej w formie określonej przez prawo. Analiza postanowień ustawy nowelizującej z 2006 r. prowadzi do wniosku, że intencją ustawodawcy było rozszerzenie możliwości korzystania z ulgi mieszkaniowej przez wszystkich podatników, w tym również osoby zaliczane do III grupy podatkowej. Tę *ratio legis* nowelizacji należy mieć na uwadze, oceniając konstytucyjność zaskarżonych przepisów.

3. Regulacja kwestii intertemporalnych.

Pytający sąd nie kwestionuje warunków nabycia prawa do ulgi mieszkaniowej opisanych w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. ani swobody ustawodawcy w zakresie ich modyfikacji. Podnosi jedynie, że zmieniając zasady korzystania z tej ulgi, ustawodawca nie uwzględnił w przepisach przejściowych spadkobierców znajdujących się w szczególnej sytuacji, tj. takich, którzy zawarli umowę w formie wymaganej do 31 grudnia 2006 r., sprawowali opiekę na podstawie tej umowy przez co najmniej 2 lata, następnie po nowelizacji art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. zawarli umowę w formie wymaganej od 1 stycznia 2007 r., jednak nie zdążyli dopełnić warunku sprawowania opieki na podstawie tej umowy przez co najmniej 2 lata, gdyż przed upływem tego okresu spadkodawca zmarł.

Kwestie intertemporalne związane ze zmianą prawa zostały uregulowane w art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r., który pytający sąd uczynił przedmiotem kontroli. Z ogólnej zasady ujętej w tym przepisie wynika, że do nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych, które nastąpiło przed dniem wejścia w życie ustawy zmieniającej z 2006 r., tj. przed 1 stycznia 2007 r., stosuje się przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn w dotychczasowym brzmieniu. Przepis ten ustanawia regułę intertemporalną, odnoszącą się do kwestii stosowania starego i nowego prawa. Wskazuje, że elementem decydującym, o tym, które prawo należy w okresie przejściowym zastosować, jest data nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych. Przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn, ani przepisy ustawy zmieniającej z 2006 r., nie wyjaśniają co należy rozumieć pod pojęciem „nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych”. Kwestie te uregulowane zostały w księdze IV ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, ze zm.; dalej: k.c. Zgodnie z art. 925 k.c., spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku, a art. 924 k.c. stanowi, że spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy. Należy zatem przyjąć, że nabycie własności rzeczy i praw majątkowych przez spadkobiercę, o którym mowa w art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. oraz w art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r., następuje z chwilą śmierci spadkodawcy. Późniejsze postanowienie sądu stwierdzające nabycie spadku ma charakter jedynie deklaratoryjny.

Jeżeli zatem śmierć spadkodawcy i tym samym nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez spadkobiercę miało miejsce przed wejściem w życie nowych przepisów, tj. przed 1 stycznia 2007 r., to zastosowanie w stanie faktycznym takiej sprawy znajdują poprzednie uregulowania, czyli ustawa o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. Jeżeli natomiast śmierć spadkodawcy nastąpiła 1 stycznia 2007 r. lub później, tak jak w sprawie rozpatrywanej przez sąd pytający, to zastosowanie znajdują – na mocy art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. – przepisy ustawy o podatku od spadków i darowizn w brzmieniu nadanym tą ustawą. To oznacza, że warunkiem skorzystania z ulgi mieszkaniowej będzie wówczas sprawowanie opieki nad wymagającym jej spadkodawcą na podstawie umowy zawartej w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi przez co najmniej dwa lata od dnia poświadczenia podpisów przez notariusza. W świetle tej regulacji intertemporalnej umowa o opiekę zawarta przed 1 stycznia 2007 r. w formie wówczas wymaganej i sprawowana przez okres co najmniej dwóch lat nie może być podstawą nabycia ulgi mieszkaniowej jeśli śmierć spadkodawcy nastąpiła 1 stycznia 2007 r. lub później, a umowa o opiekę w nowej formie od 1 stycznia 2007 r. nie została zawarta lub została zawarta, ale opieka na podstawie tej umowy nie była sprawowana przez co najmniej 2 lata. Brak przepisów przejściowych odnoszących się do opieki sprawowanej na podstawie umowy zawartej na gruncie poprzednich regulacji prawnych implikuje zastosowanie zasady bezpośredniego działania nowej ustawy.

Takie stanowisko opierające się na literalnej wykładni art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. dominuje w orzecznictwie sądowym (zob. wyrok WSA w Kielcach z 30 października 2008 r., sygn. akt I SA/Ke 276/08; wyrok WSA w Poznaniu z 15 lipca 2009 r., sygn. akt III SA/Po 302/09; wyrok WSA w Białymstoku z 18 stycznia 2011 r., sygn. akt I SA/Bk 517/10; wyrok NSA z 19 sierpnia 2010 r., sygn. akt II FSK 589/09). Sądy administracyjne stoją na stanowisku, że osoby zaliczone do III grupy podatkowej, które nie dopełniły wymagań stawianych przez art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w obecnym brzmieniu nie mogą nabyć prawa do ulgi mieszkaniowej, jeżeli spadkodawca zmarł 1 stycznia 2007 r. lub później. Okoliczność, że opieka nad tym spadkodawcą była sprawowana przed 1 stycznia 2007 r. na podstawie umowy zawartej w formie wówczas wymaganej, nie uzasadnia – zdaniem sądów – stosowania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu sprzed 1

stycznia 2007 r. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 19 sierpnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 589/09, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego nr 2/2011, poz. 48) uznał ponadto, że prawa do ulgi mieszkaniowej nie można nabyć na podstawie umowy potwierdzającej *ex post* co najmniej 2-letni okres sprawowania opieki. Tym samym NSA potwierdził trafność poglądu prezentowanego przez sąd, który wystąpił z pytaniem prawnym inicjującym postępowanie w niniejszej sprawie.

Należy dodać, że przedstawiona wyżej wykładnia art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w związku z art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. początkowo nie była powszechnie podzielana w judykaturze. Jako przykłady orzeczeń, w których zajęto odmienne stanowisko, można podać wyrok WSA w Gdańsku z 2 lutego 2010 r. (sygn. akt I SA/Gd 760/09) oraz wyrok WSA w Bydgoszczy z 30 marca 2010 r. (sygn. akt I SA/Bd 693/09). W obu wypadkach sądy, odwołując się do idei racjonalnego prawodawcy, przyznały prawo do ulgi mieszkaniowej spadkobiercom sprawującym opiekę na podstawie umowy zawartej w formie obowiązującej do 31 grudnia 2006 r., choć śmierć spadkodawcy nastąpiła później. Ostatecznie jednak przywołany wyżej wyrok NSA przesądził o upowszechnieniu się w orzecznictwie sądowym odmiennej interpretacji zaskarżonej regulacji, a mianowicie tej, która została przedstawiona w pytaniu prawnym.

4. Naruszenie zasady ochrony interesów w toku (art. 2 Konstytucji).

4.1. Sąd pytający wzorcem kontroli w niniejszej sprawie uczynił art. 2 Konstytucji i wyrażoną w nim zasadę ochrony interesów w toku. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że zasada ta znajduje uzasadnienie w koncepcji państwa prawnego oraz zasadzie zaufania obywateli do państwa i pewności prawa (zob. orzeczenie z 15 lipca 1996 r., sygn. K 5/96, OTK ZU nr 4/1996, poz. 30; wyroki z: 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64, 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29; 1 lipca 2003 r., sygn. P 31/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 58).

Zasada ochrony interesów w toku nakazuje chronić zaufanie obywatela, który – zakładając stabilność wcześniejszych przepisów – zaplanował pewne posunięcia ekonomiczne i przystąpił do ich realizacji. Zmiana przepisów prawa określających warunki realizacji zaplanowanych posunięć ekonomicznych nie może naruszać interesów w toku osób, które podjęły pewne działania na gruncie wcześniejszych przepisów. Nie można oczywiście przypisywać ochronie interesów w toku charakteru absolutnego, gdyż zmienność prawa jest elementem, z którym muszą się liczyć obywatele. Niemniej jednak wówczas, gdy przepisy prawa wyznaczały pewien horyzont czasowy dla zaplanowania i przeprowadzenia określonego przedsięwzięcia finansowego czy gospodarczego, ustawodawca nie może zmienić „reguł gry” przed końcem terminu, który sam wyznaczył (por. wyroki TK z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97 oraz z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1).

Ochrona interesów w toku i wynikające z niej oczekiwania prawne mają z założenia charakter tymczasowy i przejściowy, określony ramami czasowymi wyznaczonymi przez ustawodawcę (zob. wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1A/2010, poz. 3). Spoczywający na ustawodawcy obowiązek poszanowania interesów w toku aktualizuje się wówczas, gdy łącznie zostaną spełnione trzy przesłanki:

1) przepisy prawa wyznaczają pewien horyzont czasowy dla realizowania określonych przedsięwzięć;

2) dane przedsięwzięcie jest rozłożone w czasie;

3) jednostka faktycznie rozpoczęła realizację danego przedsięwzięcia w okresie obowiązywania danej regulacji (zob. wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97).

W razie zaistnienia powyższych przesłanek ustawodawca, zmieniając „reguły gry”, ma obowiązek ustanowienia przepisów przejściowych umożliwiających dokończenie przedsięwzięć ekonomicznych stosownie do przepisów obowiązujących w chwili ich rozpoczynania albo stworzenia obywatelowi innych możliwości dostosowania się do zmienionej sytuacji prawnej. Naruszenie – tak rozumiane – obowiązku poszanowania „interesów w toku” (a najczęstszą postacią takiego naruszenia jest brak jakichkolwiek przepisów przejściowych) należy traktować jako naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, a tym samym naruszenie art. 2 Konstytucji.

4.2. W sprawie, na której tle sąd wystosował pytanie prawne, wszystkie trzy wspomniane wyżej przesłanki aktualizujące obowiązek ustawodawcy poszanowania interesów w toku zostały zrealizowane. Po pierwsze, zaskarżony art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. wyraźnie w swojej treści wyznaczał dwuletni horyzont czasowy dla planowania i przeprowadzenia przez spadkobierców przyszłych działań zmierzających do nabycia prawa do ulgi mieszkaniowej. Ów horyzont czasowy rozciągał się od momentu zawarcia między spadkodawcą i spadkobiercą umowy o opiekę nad tym pierwszym przed właściwym organem gminy do momentu śmierci spadkodawcy. W okresie wyżej wskazanych dwóch lat spadkobierca powinien nieprzerwanie sprawować opiekę nad spadkodawcą, który takiej opieki faktycznie wymaga. To znaczy, że spadkobierca w tym czasie musiał w taki sposób zorganizować swoje sprawy, by z obowiązku sprawowania opieki być w stanie się wywiązać. Po drugie, nabycie prawa do ulgi mieszkaniowej było przedsięwzięciem rozłożonym w czasie, gdyż wymagało od spadkobiercy najpierw poczynienia starań zmierzających do zawarcia umowy o opiekę w stosownej formie przed właściwym organem gminy, a następnie faktycznego sprawowania opieki nad spadkodawcą przez wskazany wyżej dwuletni okres. Sprawowanie opieki z istoty swej obejmuje zaś czynności powtarzające się rozłożone w czasie. Po trzecie, w sprawie, na której tle sąd wystosował pytanie prawne, spadkobierca przystąpił do sprawowania opieki nad spadkodawcą na gruncie poprzedniej regulacji prawnej. Umowa o opiekę została zawarta 18 listopada 2002 r. i od tego momentu – zgodnie z ustaleniami poczynionymi przez sąd pytający – faktycznie była sprawowana aż do śmierci spadkodawcy, tj. do 3 października 2007 r. Zarówno zatem zawarcie umowy o opiekę, jak i przystąpienie do jej sprawowania nastąpiło w okresie obowiązywania art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. w przednowelizacyjnym brzmieniu. Co więcej, pod rządami poprzedniej regulacji prawnej spadkobierczyni sprawowała opiekę przez okres znacznie dłuższy niż wymagany ustawowo do nabycia prawa do ulgi mieszkaniowej.

Ponieważ w niniejszej sprawie zostały spełnione przesłanki aktualizujące obowiązek poszanowania interesów w toku, ustawodawca, zmieniając warunki nabycia ulgi mieszkaniowej, powinien był ustanowić stosowne przepisy przejściowe, czego jednak nie uczynił. Zmiana od 1 stycznia 2007 r. warunków nabycia ulgi mieszkaniowej polegająca na wprowadzeniu wymogu zawarcia umowy o opiekę w formie pisemnej z podpisami notarialnie poświadczonymi oraz wymogu upływu dwuletniego terminu liczonego od momentu notarialnego poświadczenia podpisów naruszyła zatem interesy w toku tych podatników, którzy wcześniej, działając w zaufaniu do obowiązujących wówczas regulacji prawnych, rozpoczęli realizację rozłożonych w czasie czynności zmierzających do nabycia wspomnianej ulgi. Podatnicy ci mieli prawo oczekiwać, że skutki podjętych przez nich czynności będą respektowane przez ustawodawcę w czasie, który wyznaczył on na realizację tych czynności. Pominięcie ich prawa do ulgi mieszkaniowej w treści regulacji intertemporalnej wynikającej z art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w związku z art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. naruszyło ich konstytucyjnie chronione interesy w toku, a tym samym art. 2 Konstytucji.

5. Umorzenie postępowania.

Na rozprawie przedstawiciel pytającego sądu cofnął pytanie prawne w zakresie, w jakim dotyczyło zarzutu niezgodności art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. z zasadą równości wyrażoną w art. 32 Konstytucji.

Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 2 i ust. 2 ustawy o TK cofnięcie pytania prawnego na rozprawie zobowiązuje Trybunał do wydania postanowienia o umorzeniu postępowania. W niniejszej sprawie pytanie prawne zostało cofnięte jedynie w zakresie dotyczącym art. 32 Konstytucji jako wzorca kontroli. W związku z powyższym postępowanie w tym zakresie zostało umorzone.

6. Skutki wyroku.

Trybunał stwierdził niekonstytucyjność pominięcia ustawodawczego polegającego na nieuwzględnieniu przez ustawodawcę w treści art. 3 ust. 1 ustawy zmieniającej z 2006 r. w związku z art. 16 ust. 1 pkt 3 u.p.s.d. ulgi podatkowej osoby zaliczanej do III grupy podatkowej, która do 31 grudnia 2006 r. sprawowała opiekę nad spadkodawcą na podstawie umowy zawartej przed organem gminy, a po tym dniu nabyła w drodze spadku prawa wskazane w tym ostatnim przepisie. Taka treść wyroku zobowiązuje ustawodawcę do podjęcia prac legislacyjnych zmierzających do uzupełnienia regulacji intertemporalnej o normę w niej pominiętą.

Do momentu zmiany przepisów sąd, który wystąpił z pytaniem prawnym, powinien – zgodnie z ogólną zasadą wykładni i stosowania prawa w sposób zapewniający urzeczywistnienie gwarancji konstytucyjnych – uwzględnić w swym rozstrzygnięciu ulgę mieszkaniową spadkobiercy, którego interesy w toku zostały przez ustawodawcę naruszone.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.