



Warszawa, 18/03/2003r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich
Prof. dr Andrzej ZOLL

RPO-433534-VI/03/AB

00-090 Warszawa Tel. centr. 551 77 00
Al. Solidarności 77 Fax 827 64 53

Trybunał Konstytucyjny
W A R S Z A W A

Wniosek
Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 188 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483), art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1997 r. Nr 102, poz. 643 zm. Dz.U. z 2000 r. Nr 48, poz. 552, Nr 53, poz. 638 i z 2001 r. Nr 98, poz. 1070) i art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147)

w n o s z ę

o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że 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.: 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 oraz z 2003 r. Nr 7,

poz. 79) w zakresie w jakim określona w nim metoda preferencyjnego obliczenia 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,

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

Uzasadnienie

Niniejszy wniosek podejmuje sprawę pozbawienia podatnika, któremu zmarł małżonek, z którym pozostawał w związku małżeńskim i we wspólnym gospodarstwie - uprawnienia do preferencyjnego, wspólnego rozliczenia należności z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, a to tylko z powodu, że zeznanie podatkowe, składane do dnia 30 kwietnia każdego roku (art. 45 ust. 1 ustawy) - nie mogło być podpisane przez oboje małżonków dlatego, że jedno z nich zmarło w ciągu roku podatkowego lub po upływie roku podatkowego ale przed złożeniem wspólnego zeznania.

Zaskarżone wyłączenie jest powszechnie krytykowane jako naruszające zasadę sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP), a także przyrodzoną i niezbywalną godność człowieka (art. 30 Konstytucji), nie może bowiem podatek - wdowa czy wdowiec - być gorzej traktowany w rozliczaniu należności podatkowych dlatego, że tragiczne zdarzenie losowe - śmierć jednego z małżonków - nastąpiło przed zakończeniem roku podatkowego lub przed terminem złożenia zeznań o wysokości osiągniętego dochodu przez małżonków w roku podatkowym, wówczas Igdy wdowa czy wdowiec odpowiada za zobowiązania podatkowe zmarłego współmałżonka, a jako małżonkowie odpowiadali za wspólne rozliczenie solidarnie.

1. Zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym w 2003 r. (Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.), zwanej dalej „ustawą”, podmiotami tego podatku są osoby fizyczne osiągające dochody podlegające opodatkowaniu. Zasada ta znajduje wyraz w art. 6 ust. 1 ustawy, zgodnie z którym małżonkowie podlegają odrębnemu opodatkowaniu od osiąganych przez nich dochodów. Ustawodawca - biorąc pod

uwagę istotę wspólnoty majątkowej małżeństwa oraz obowiązek ochrony rodziny w tym pojedynczych rodziców - dopuścił możliwość opodatkowania małżonków i osób samotnie wychowujących dzieci według specjalnej formuły, której stosowanie może spowodować niższe opodatkowanie.

Zgodnie z art. 6 ust. 2 wskazanej ustawy małżonkowie podlegający obowiązkowi podatkowemu, o którym mowa w art. 3 ust. 1:

- między którymi istnieje wspólność majątkowa,
- pozostający w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy,
- składający wspólne zeznanie podatkowe, mogą być, z zastrzeżeniem ust. 8, na wniosek wyrażony we wspólnym zeznaniu rocznym, opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów określonych zgodnie z art. 9 ust. 1, po uprzednim odliczeniu, odrębnie dla każdego z małżonków, kwot określonych w art. 26; w tym przypadku podatek określa się na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy łącznych dochodów małżonków, z tym że do sumy tych dochodów nie wlicza się dochodów (przychodów) opodatkowanych w sposób zryczałtowany na zasadach określonych w ustawie.

Zasada ta ma zastosowanie również, jeżeli jeden z małżonków w roku podatkowym nie uzyskał przychodów ze źródeł, z których dochód jest opodatkowany zgodnie z art. 27, lub osiągnął dochody w wysokości nie powodującej obowiązku uiszczenia podatku (art. 6 ust. 3 ustawy).

Sposób opodatkowania, o którym mowa w art. 6 ust. 2 ustawy, nie ma zastosowania w sytuacji, gdy:

- chociażby do jednego z małżonków mają zastosowanie przepisy ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 ze zm.), z tym że nie dotyczy to osób nieprowadzących pozarolniczej działalności gospodarczej, osiągających przychody z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, opodatkowane zryczałtowanym podatkiem dochodowym (art. 6 ust. 9 ustawy w związku z art. 1 pkt 2 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym) oraz
- wniosek o zastosowanie opodatkowania przewidzianego w art. 6 ust. 2 ustawy, wyrażony w zeznaniu podatkowym, małżonkowie złożą po terminie określonym w jej art. 45 ust. 1 (art. 6 ust. 10 ustawy).

Małżonkowie decydujący się na łączne opodatkowanie są obowiązani doliczyć - stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy - do sumy swoich dochodów ewentualne dochody małoletnich dzieci własnych i przysposobionych (z wyjątkiem dochodów dzieci z ich pracy, stypendiów oraz dochodów z przedmiotów oddanych im do

swobodnego użytku), chyba że rodzicom nie przysługuje prawo pobierania pożytków ze źródeł przychodów dzieci.

Łączne opodatkowanie małżonków stanowi jedną z form kumulacji podatkowej, która opiera się na zasadzie ilorazu małżeńskiego (income splitting) - formuły wypracowanej w państwach Europy Zachodniej. Jest ona korzystna dla małżeństw, w sytuacji bowiem zróżnicowania dochodów małżonków podzielenie podstawy opodatkowania - którą stanowią ich skumulowane dochody i ewentualne dochody ich małoletnich dzieci - na połowę i zastosowanie odpowiadającej tej połowie stawki podatkowej, mimo że następnie podwaja się obliczoną w ten sposób kwotę podatku - może doprowadzić do niższego opodatkowania małżonków w porównaniu z obliczeniami, w których taka metoda nie jest stosowana.

Możliwość łącznego opodatkowania małżonków istnieje od wejścia w życie powszechnego systemu opodatkowania dochodów ludności. Warunki, od których spełnienia jest ona uzależniona od 1993 r. są w zasadzie niezmiennic. Są to:

- podleganie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu,
- istnienie wspólności majątkowej,
- pozostawanie w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy,
- złożenie wspólnego wniosku o wspólne opodatkowanie w zeznaniu rocznym.

Wyjątek stanowi zniesienie możliwości łącznego opodatkowania w sytuacji osiągnięcia przez chociażby jedno z małżonków przychodów z działalności gospodarczej opodatkowanych w sposób zryczałtowany. Ustawodawca wprowadził to wyłączenie w 1994 r., odstępując od niego po upływie roku, powrócił zaś do niego od 2001 r.

Dla uniknięcia powstania nadpłat w przypadkach obliczania przez płatników zaliczek miesięcznych bez uwzględnienia okoliczności, że po upływie roku małżonkowie obliczą podatek według zasad przewidzianych w art. 6 ust. 2 ustawy - ustawodawca wprowadził odpowiednie ich zmniejszanie po złożeniu stosownego wniosku przez podatnika (art. 32 ust. 1a, art. 33 ust. 2, art. 34 ust. 2, art. 35 ust. 3 ustawy).

Do wejścia w życie z dniem 26 października 2002 r. ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387) obowiązujące przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) nie regulowały jednoznacznie zasad odpowiedzialności małżonków, jeśli zobowiązanie w podatku dochodowym wykazane we wspólnym zeznaniu nie zostało uiszczone. Powodowało to problemy z egzekwowaniem zaległości w sytuacji późniejszego rozvodu wspólnie rozliczonych małżonków bądź śmierci jednego z nich. Nowy

przepis art. 92 § 3 Ordynacji podatkowej w sposób jednoznaczny uznał, że małżonkowie wspólnie opodatkowani na podstawie art. 6 ust. 1 ustawy ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz solidarna jest ich wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku. Do wierzytelności o zwrot tej nadpłaty, stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o wierzytelnościach cywilnoprawnych (art. 94 § 4 Ordynacji podatkowej). W nowym art. 133 § 3 Ordynacji podatkowej ustawodawca - w celu uproszczenia postępowania w sprawie wymiaru łącznego zobowiązania małżonków - wprowadził także zasadę jedności strony w przypadku małżonków łącznie opodatkowanych oraz domniemanie umocowania każdego z nich do reprezentowania obojga w tej sprawie.

Na sytuację podatkową owdowiałych małżonków - jeśli od śmierci współmałżonka samotnie wychowują dzieci - ma istotny wpływ system opodatkowania rodzin niepełnych, określony w art. 6 ust. 4, 5, 9 i 10 ustawy.

2. 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 ustawy. Uzależnienie łącznego opodatkowania małżonków od pozostawania w związku małżeńskim przez cały rok podatkowy i złożenia wniosku we wspólnym zeznaniu rocznym powodowało i nadal powoduje utratę przez podatników, których związek małżeński ze względu na śmierć nie trwał pełnego roku lub których małżonek zmarł po upływie roku ale przed terminem złożenia zeznania - przywileju preferencyjnego obliczenia podatku według metody przewidzianej w omawianym art. 6 ust. 2.

Do końca 1996 r. podobne zastrzeżenia kierowali samotni rodzice, którzy w związku z wymogiem wychowywania dziecka przez cały rok podatkowy, pozbawieni byli możliwości opodatkowania na zasadach przewidzianych w art. 6 ust. 4 ustawy, jeśli w czasie roku dziecko urodziło się lub ukończyło 18 lat.

W wystąpieniach skierowanych już w 1995 r. do ówczesnego Ministra Finansów Rzecznik Praw Obywatelskich postulował umożliwienie małżonkom, których związek trwał niepełny rok podatkowy (np. tym, którzy pobrali się w roku podatkowym) i osobom samotnie wychowującym dzieci tylko przez część roku obliczania podatku na zasadach przewidzianych w art. 6 ust. 2 i 4 ustawy proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których spełniali wymagane warunki, zaś osobom owdowiałym po upływie roku - obliczenia podatku według zasad przewidzianych dla małżonków.

Jednakże Minister Finansów nie znalazł podstaw do uwzględnienia postulatów Rzecznika argumentując, że uzależnienie nabycia prawa do

preferencyjnego opodatkowania (według art. 6 ust. 2 i 4 ustawy) od pozostawania w związku małżeńskim przez cały rok oraz od wychowywania dziecka przez cały rok jest realizacją przyjętej w ustawie zasady, że okresem rozliczeniowym jest rok podatkowy.

Odnosząc się do sytuacji owdowiałych współmałżonków Minister uznał, że fakt pogorszenia sytuacji materialnej, spowodowany śmiercią współmałżonka, nie może usprawiedliwiać wprowadzania w systemie podatkowym reguł opodatkowania, które - rzekomo - byłyby sprzeczne z podstawowymi zasadami prawa cywilnego, w przypadku bowiem braku podpisu obojga małżonków, możnaby jedynie domniemywać wolę wspólnego opodatkowania. Tylko przez podpis oświadczenie woli jest wyrażone w sposób dostateczny. Nadawanie owdowiątemu małżonkowi - choć z reguły jest on głównym spadkobiercą - szczególnych uprawnień do majątku, który w chwili śmierci współmałżonka wchodzi w skład masy spadkowej, ocenił jako sprzeczne z przepisami art. 922 § 1 i 923 § 1 Kc. Ustosunkowując się do postulatu umożliwienia owdowiąłym w ciągu roku małżonkom i osobom samotnie wychowującym dzieci przez niepełny rok obliczenia podatku proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których trwało małżeństwo lub w których podatnik samotnie wychowywał dziecko wskazał, że dla jego realizacji konieczne byłoby skonstruowanie dwóch skal podatkowych dla jednego roku oraz składanie dwóch zeznań podatkowych przez zainteresowanych, co skomplikowałoby rozliczenie podatku i podwyższyło jego koszty. Tak więc względy formalne oraz biurokratyczne przeważały nad interesem podatników.

Należy jednak zauważyć, że ostatecznie w stosunku do osób samotnie wychowujących dzieci ustawodawca wprowadził z dniem 1 stycznia 1997 r. zmianę polegającą na zastąpieniu warunku wychowywania dziecka przez cały rok podatkowy warunkiem wychowywania dziecka w roku podatkowym. Umożliwiła ona rodzicom samotnie wychowującym dziecko tylko przez część roku obliczenie podatku według metody przewidzianej w art. 6 ust. 4 ustawy od dochodów osiągniętych w całym roku. Interes tej kategorii podatników został więc uwzględniony bez odstąpienia od systemu rocznego obliczenia podatku.

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, są następujące.

Zawarcie małżeństwa w ciągu roku nie uprawnia małżonków do obliczenia podatku na zasadach przewidzianych w art. 6 ust. 2 ustawy. Taka sama jest sytuacja podatników, których małżeństwo zostało rozwiązane przez rozwód.

Sytuację podatkową samotnych rodziców, którzy w trakcie roku wstąpili w związek małżeński kształtuje art. 6 ust. 4 ustawy, bowiem fakt zawarcia związku małżeńskiego nie pozbawia ich uprawnień w nim przewidzianego. Podatnik, który z powodu orzeczenia rozwodu przez część roku samotnie wychowuje dziecko, nabywa uprawnienie do obliczenia podatku na podstawie ww. art. 6 ust. 4.

Ustanie w ciągu roku podatkowego małżeństwa z powodu śmierci małżonka wyłącza możliwość obliczenia podatku przez wdowca (wdowę) od sumy dochodów jego i zmarłego za rok, w którym zgon nastąpił. Dotyczy to m.in. owdowiałego małżonka, na którego utrzymaniu pozostawał zmarły nie uzyskujący żadnych dochodów.

Jeśli małżonkowie posiadali dzieci lub gdy owdowiały małżonek ma dziecko nie pochodzące z małżeństwa i spełnione zostały dalsze warunki, o których mowa w art. 6 ust. 4 ustawy, sytuację wdowy (wdowca) jako podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych za rok, w którym zgon nastąpił, kształtuje ten przepis. Uprawnienie przewidziane w art. 6 ust. 2 zostaje zatem zastąpione przez uprawnienie przewidziane w art. 6 ust. 4 ustawy. Nie w każdym jednak przypadku oznacza to, że utrata możliwości obliczenia podatku od sumy dochodów małżonków nie będzie miała niekorzystnych finansowych następstw dla wdowy lub wdowca. Skutki utraty możliwości obliczenia podatku przez owdowiałego małżonka na podstawie art. 6 ust. 2 ustawy zostają zniesione w pełnym zakresie, gdy zmarły pozostawał na utrzymaniu małżonka nie osiągając żadnych dochodów. W przypadku niezyskania w roku, w którym małżonek zmarł, dochodów przez owdowiałego małżonka i małoletnie dzieci, nie będzie on podlegał obowiązkowi podatkowemu w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Śmierć współmałżonka po upływie roku podatkowego, lecz przed podpisaniem zeznania przez zmarłego, wyłącza możliwość obliczenia podatku przez owdowiałego małżonka od łącznych dochodów swoich i zmarłego. W odniesieniu do tego roku wyłączona zostaje również możliwość obliczenia podatku według zasad przewidzianych dla osób samotnie wychowujących dzieci, gdyż małżeństwo trwało cały rok. Natomiast śmierć dziecka - niezależnie czy nastąpiła przed upływem roku podatkowego czy po jego upływie lecz przed złożeniem zeznania przez osobę samotnie je wychowującą - nie wyłącza możliwości obliczenia podatku przez samotnego rodzica na zasadach przewidzianych w art. 6 ust. 4.

3. Orzecznictwo NSA prezentowało dotąd pogląd (orzeczenia SA/Po 830/94, ONSA 1995 r., Nr 3, poz. 131, SA/Po 2852/94, Mon. Pol. 1996 r. Nr 4, poz. 116, SA/Wr 1909/96 nie publ. i inne), iż podstawowym warunkiem łącznego opodatkowania dochodów małżonków jest:

- pozostawanie przez cały rok podatkowy we wspólnocie majątkowej małżeńskiej. Stąd śmierć jednego z małżonków przerywająca tę wspólnotę niweczy możliwość wspólnego rozliczenia.

Jednakże ten pogląd w orzecznictwie NSA nie jest jednolity, choć nadal przeważający.

W wyroku NSA sygn. akt SA/Gd 2887/95 (nie publ.) zdaniem Sądu brak formalnego podpisu pod zeznaniem podatkowym nieżyjącego małżonka jako niweczący możliwość preferencyjnego rozliczenia podatkowego należności podatkowych nieżyjącego małżonka i małżonka żyjącego - nie powinien prowadzić do tak rygorystycznych rozwiązań.

4. Za życia współmałżonek odpowiada za zobowiązania podatkowe na podstawie art. 26 w związku z art. 29 Ordynacji podatkowej; za wspólne rozliczenie wedle art. 92 § 3 teże Ordynacji; za zaległości podatkowe współmałżonka w sytuacji zawarcia umowy o ograniczeniu lub wyłączeniu wspólności majątkowej lub zniesienia wspólności przez sąd na zasadzie jej art. 111 - a w przypadku śmierci jednego z małżonków owdowiały współmałżonek odpowiada podatkowo za zobowiązania podatkowe jako następca prawny zmarłego na zasadach określonych w rozdziale 14 Ordynacji podatkowej.

Nie powinna ująć uwadze nierówność praw i obowiązków jaką prezentuje zaskarżony przepis. Odpowiedzialność podatnika pozostającego w związku małżeńskim za jego zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych obejmuje nie tylko majątek odrębny podatnika lecz również majątek wspólny podatnika i jego małżonka (art 29 § 1 Ordynacji podatkowej). Wdowa lub wdowiec ponoszą odpowiedzialność za zobowiązanie zmarłego współmałżonka w podatku dochodowym od osób fizycznych jako spadkobiercy (lub zapisobiercy) - którymi z reguły są - lecz tracą jednocześnie uprawnienie do preferencyjnego wspólnego rozliczenia z braku możliwości złożenia przez zmarłego podpisu na zeznaniu podatkowym lub dlatego, że małżeństwo nie trwało cały rok podatkowy - mimo nie budzących wątpliwości okoliczności, iż byli małżeństwem, żyli we wspólnym gospodarstwie, wzajemnie się utrzymywali (zarobkami i pracą domową), a ich związek został przerwany zdarzeniem losowym.

Owdowiały współmałżonek z reguły wchodzi do kręgu spadkobierców ustawowych lub testamentowych i odpowiada za zobowiązania podatkowe oraz za należności wymienione w § 2 art. 98 Ordynacji podatkowej spadkodawcy. Stosuje się też przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe (art. 98 § 1 Ordynacji podatkowej).

Tak więc w sytuacji tak silnie powiązanej odpowiedzialności małżonków za wspólne i wzajemne zobowiązania podatkowe (o czym jeszcze dalej we wniosku)

uniemożliwienie jednemu z małżonków preferencyjnego rozliczenia należności podatkowej, w sytuacji śmierci drugiego - jest powszechnie oceniane jako niesprawiedliwy fiskalizm.

5. Śmierć osoby fizycznej jest zdarzeniem, które rodzi istotne skutki prawne. Ustaje zdolność prawna, gasną lub przechodzą na inne osoby w drodze sukcesji generalnej przysługujące zmarłemu prawa i obowiązki o charakterze cywilnoprawnym. Ustaje małżeńska wspólność ustawowa, zaś do majątku, który był nią objęty stosuje się odpowiednio przepisy o współwłasności w częściach ułamkowych (art. 42 Kro).

Najczęściej śmierć małżonka w istotny sposób wpływa na sytuację materialną owdowiałego małżonka, jak również innych członków rodziny i znacząco ją pogarsza. Z tych motywów na wielu płaszczyznach ustawodawca uwzględnił konieczność zapewnienia małżonkowi i innym osobom bliskim spadkodawcy odpowiedniego czasu pozwalającego na przystosowanie się do nowej sytuacji, przyznając im prawo do korzystania bezpośrednio po śmierci spadkodawcy z środków materialnych, co do których mogli oczekiwać, że jeśliby śmierć nie nastąpiła, zmarły przeznaczyłby je na zaspokojenie bieżących potrzeb rodziny lub małżonka oraz do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych w taki sposób, w jaki odbywało się to w chwili jego śmierci. Wskazać tu można na postanowienia art. 923 § 1 Kc (małżonkowi i innym osobom bliskim spadkodawcy, które mieszkały z nim do dnia jego śmierci, przyznane zostaje uprawnienie - niezależne od tego, czy wymienione osoby dochodzą do dziedziczenia po zmarłym - do korzystania w ciągu trzech miesięcy od otwarcia spadku z mieszkania i urządzenia domowego w zakresie dotychczasowym, przy czym rozporządzenie spadkodawcy wyłączające lub ograniczające to uprawnienie jest nieważne), czy uprawnienia do pobrania wynagrodzenia oraz świadczeń emerytalnych i rentowych. Prawa majątkowe ze stosunku pracy - na zasadzie art. 63¹ § 2 Kodeksu pracy - przechodzą po śmierci pracownika, w równych częściach, na małżonka oraz na inne osoby spełniające warunki wymagane do uzyskania renty rodzinnej w myśl przepisów o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych. Dopiero w razie braku takich osób prawa te wchodzi do spadku.

Zabezpieczona jest również możliwość dochodzenia przez małżonka i dzieci lub innych członków rodziny zaległych i niewypłaconych uprawnionemu świadczeń emerytalnych lub rentowych, o których przyznanie zmarły wystąpił przed śmiercią (art. 136 § 1 ustawy z dnia 17 grudnia 1998 r. o emeryturach i rentach z Funduszu Ubezpieczeń Społecznych, Dz.U. Nr 162, poz. 118 ze zm.).

Natomiast system podatkowy, z chwilą śmierci współmałżonka, w sposób bezwzględny egzekwuje należności podatkowe zmarłego od wdowy czy wdowca względnie od spadkobierców, jednocześnie ze względów czysto formalnych - pozbawia

wdowę lub wdowca możliwości preferencyjnego rozliczenia należności podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych, mimo że do momentu śmierci jednego z małżonków - małżonkowie byli uprawnieni do wspólnego preferencyjnego rozliczenia tych należności.

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. Wygasa ono w stosunku do nich obojga - co jest oczywiście niesprawiedliwe.

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. Jak wszystkie ulgi podatkowe stanowi ona odstępstwo od zasady powszechności i równości opodatkowania. Znajduje jednakże szczególne umocowanie w zasadzie ochrony rodziny i małżeństwa, wyrażonej w art. 71 ust. 1 Konstytucji RP.

Ulgę w podatku dochodowym od osób fizycznych były wielokrotnie przedmiotem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wskazywana w jego wyrokach swoboda ustawodawcy w kształtowaniu ulg - tak w zakresie ich przyznawania, jak i znoszenia, oraz określania kategorii podmiotów uprawnionych - stanowiła podstawę rozstrzygnięcia w odniesieniu do takich stanów prawnych w których uprawnienia podatników nie były kształtowane przez nie dającego się przewidzieć i nieodwracalne zdarzenie losowe jakim jest śmierć człowieka. Śmierć człowieka jest takim zdarzeniem, którego nie można zakwalifikować do czynów ludzkich lub ich wytworów. Poza przypadkami targnięcia się na własne życie, śmierć jest niezależna od woli ludzkiej. Może ją poprzedzać długotrwała choroba, jak również może ona nastąpić nagle i niespodziewanie jako wynik zdarzenia losowego.

Kierując się nieodwracalnym i niezależnym od ludzkiej woli charakterem zdarzenia jakim jest śmierć człowieka, Rzecznik Praw Obywatelskich ogranicza się w niniejszym wniosku 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.

Z reguły decyzję o obliczeniu podatku według art. 6 ust. 2 ustawy małżonkowie podejmują nie w momencie złożenia zeznania - co jest zdarzeniem prawnym następującym po upływie roku podatkowego - lecz na początku tego roku. Następuje to zwłaszcza wtedy, gdy spodziewają się, że ich dochody będą zróżnicowane i gdy ten z małżonków, którego przewidywane dochody będą wyższe zamierza skorzystać ze zmniejszenia zaliczek pobieranych przez płatnika. Śmierć małżonka - jeśli nastąpi w ciągu roku podatkowego lub po jego upływie lecz przed złożeniem zeznania - w wielu przypadkach radykalnie zmienia na niekorzyść sytuację owdowiałego małżonka jako podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych. Ustawodawca nie dał bowiem

adresatom normy art. 6 ust. 2 ustawy możliwości zamknięcia rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych przez owdowiałego 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 uzależnione od zdarzenia losowego o takim charakterze, jakim jest śmierć człowieka. Gdy małżeństwo trwało cały rok podatkowy, zaś jeden z małżonków zmarł przed upływem terminu składania zeznań i nie podpisał (bo nie mógł) wspólnego zeznania - z „bezwzględnego” warunku złożenia przez małżonków wniosku o łączne opodatkowanie we wspólnym zeznaniu rocznym wynika jeszcze jeden warunek - nieujawniony bezpośrednio w treści ustawy - od którego spełnienia jest uzależniona możliwość łącznego opodatkowania małżonków. Jest nim „pozostawanie przy życiu obojga małżonków do chwili podpisania zeznania”. Tak więc do tego momentu sytuacja podatkowa ich obojga nie jest w pełni znana żadnemu z nich ze stosownym wyprzedzeniem. Dla każdego z małżonków stwarza to stan niepewności co do zasad obliczenia podatku za miniony rok, którego osoby zainteresowane nie są w stanie usunąć poprzez własne działania (chyba, że przyjmą „technikę” podpisywania formularzy zeznań na początku roku podatkowego). Ustawodawca jak gdyby nie dostrzega, że w pewnych sytuacjach owdowiały małżonek jest rodzicem jednego lub kilkorga małoletnich dzieci, lecz 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 71 ust. 1 Konstytucji RP oraz zasadę sprawiedliwości społecznej oraz zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, których źródłem jest art. 2 Konstytucji RP. Art. 2 Konstytucji RP jest ponadto podstawą dla budowania prawa wedle reguł przyzwoitej legislacji. Zgodnie z poglądem Trybunału Konstytucyjnego: „bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. W ten sposób urzeczywistniana jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przewiduje 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 pewności 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”

(wyrok z 14 czerwca 2000 r. sygn. P. 3/00, OTK ZU Nr 5(35)2000, poz. 138). Zasada zaufania wymaga, aby państwo zachowało wobec obywatela pewne reguły uczciwości, bowiem; „...zasada zaufania w stosunkach między obywatelem a państwem przejawia się m.in. w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane pod rządami obowiązującego prawa i wszelkie związane z nimi następstwa będą także i później uznane przez porządek prawny” (wyrok z 24 maja 1994 r. sygn. K. 1/94, OTK z 1994 r. cz. I, poz. 10).

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 nie przyczynili się - i w sytuacji gdy jako spadkobiercy zmarłego (a z reguły małżonkowie wchodzi do kręgu spadkobierców) odpowiadają oni za zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych zmarłego, zaskarżone rozwiązanie narusza zasadę sprawiedliwości społecznej.

Sprawiedliwość społeczna jest przeciwieństwem arbitralności wymaga bowiem, aby zróżnicowanie poszczególnych ludzi pozostawało w odpowiedniej relacji do różnic w sytuacji tych ludzi (wyrok TK z dnia 22 grudnia 1997 r. K. 2/97). Klauzula sprawiedliwości społecznej nadaje się do stosowania w prawie podatkowym - jako argument uzasadniający fakt naruszenia określonej normy czy zasady. W zaskarżonym niniejszym wnioskiem stanie prawnym - niesprawiedliwość rozwiązań dotycząca podatnika w jego głębokim nieszczęściu - jest w obecnie Rzecznika tak oczywista, że daje podstawę do formułowania zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady sprawiedliwości społecznej i zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W tym stanie złożenie niniejszego wniosku stało się uzasadnione.

/-/ Prof. dr Andrzej Zoll