

Bogumił Brzeziński\* 

## GŁOSA DO WYROKU NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 18 PAŹDZIERNIKA 2022 R., SYGN. III FSK 1364/21

**Streszczenie.** Głosa zawiera krytyczne uwagi do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 października 2022 r., sygn. III FSK 1364/21. Podstawowym zastrzeżeniem wobec wyroku sądu jest nieuwzględnienie konstytucyjnego aspektu oceny sprawy będącej przedmiotem rozstrzygnięcia.

**Słowa kluczowe:** prawo podatkowe, podatek od spadków i darowizn, zwolnienie podatkowe, orzecznictwo podatkowe sądów, Konstytucja RP

### TEZA WYROKU

Nie można zasadnie twierdzić, że obecnie obowiązującą regulację art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn należy uznać za sprzeczną z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzoną z art. 2 Konstytucji RP.

---

\* Profesor nauk prawnych, Uniwersytet Jagielloński (*emeritus*), e-mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl, <https://orcid.org/0000-0003-3923-5627>

Stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem głosowanego wyroku był nieskomplikowany. Podatnik nabył jedną trzecią część spadku po swoim ojcu, które to nabycie stwierdzone zostało postanowieniem Sądu Rejonowego z 15 stycznia 2018 r. Postanowienie to stało się prawomocne z dniem 6 lutego 2018 r. Na doręczonym skarżącemu odpisie postanowienia widniała pieczęć o treści: „Niniejsze orzeczenie jest prawomocne. W., dnia 22 marca 2018 r.”. Zeznanie SD-3, będące materialnoprawnym warunkiem skorzystania przez podatnika ze zwolnienia określonego w art. 4a ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>1</sup> złożone zostało przez niego organowi podatkowemu 5 września 2018 r.

Organ podatkowy odmówił uznania zwolnienia ze względu na to, że zeznanie złożone zostało po upływie ustawowego terminu i wydał decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) we Wrocławiu uwzględnił skargę podatnika na decyzję ostateczną, wskazując, że art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. powinien znaleźć zastosowanie w powiązaniu z art. 2 Konstytucji RP i wynikającą z tego przepisu zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

W ocenie WSA we Wrocławiu regulacja art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. w realiach rozpatrywanej sprawy narusza powyższą zasadę konstytucyjną. Skarżący mógł bowiem błędnie odczytać datę na otrzymanym odpisie postanowienia jako datę jego prawomocności, nie zaś jako datę jej stwierdzenia. Podatnik, będąc osobą niedoświadczoną w prowadzeniu spraw urzędowych oraz sądowych, miał prawo uznać datę widniejącą na dokumencie sądowym – tj. 22 marca 2018 r. – za datę uprawomocnienia się orzeczenia. Skarżący zgłosił nabycie spadku w terminie 6 miesięcy od błędnie przyjętej daty uprawomocnienia się postanowienia, tj. na początku września 2018 r., co świadczy o dołożeniu przez niego należytej staranności w wypełnianiu warunków zwolnienia go z zapłaty podatku. W konsekwencji WSA we Wrocławiu uznał, że ze względu na wyjątkowe okoliczności sprawy przy uwzględnieniu zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stosowanego przez niego prawa skarżący powinien zostać zwolniony z obowiązku zapłaty podatku od spadków i darowizn.

<sup>1</sup> Dz.U. z 2021 r., poz.1043 ze zm., dalej: u.p.s.d.

Na skutek wniesionej przez Ministra Finansów skargi kasacyjnej od wyroku WSA we Wrocławiu Naczelny Sąd Administracyjny (NSA) wspomniany wyrok uchylił, wydając wyrok będący przedmiotem analizy w tej glosie.

## II

Sąd II instancji poświęcił w uzasadnieniu wyroku wiele miejsca stanowisku Trybunału Konstytucyjnego wyrażonemu w wyroku z dnia 4 czerwca 2013 r., sygn. P 43/11. Wyrok zawierał ocenę konstytucyjności przepisu art. 4a ust. 1 pkt 1 w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2009 r. Przepis, przed zmianą jego treści, przewidywał jednomiesięczny, a nie – jak obecnie – sześciomiesięczny termin na zgłoszenie nabycia rzeczy lub praw majątkowych w warunkach umożliwiających skorzystanie ze zwolnienia w nim przewidzianego.

Sąd odwołuje się do twierdzenia zawartego w uzasadnieniu wyroku Trybunału, że o niekonstytucyjności ocenianej (poprzednio obowiązującej) regulacji zadecydowały kumulatywnie cztery elementy. W uzasadnieniu glosowanego wyroku znalazła się tako oto wypowiedź: „Podsumowując swoje wywody, Trybunał stwierdził, że »Powodem naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa jest bowiem mechanizm prawny, którego elementami były krótki termin o charakterze materialnym, uzależniony od czynności procesowych stron początek biegu tegoż terminu oraz zróżnicowana praktyka stosowania pieczęci o nadaniu klauzuli prawomocności oraz zróżnicowana praktyka organów administracji w zakresie wymogu udokumentowania dnia powstania obowiązku podatkowego. Kumulacja wskazanych elementów doprowadziła do stworzenia swoistej pułapki normatywnej«”.

Sąd w glosowanym wyroku wytyka WSA we Wrocławiu pominięcie całokształtu zasygnalizowanej wyżej w sposób skrótowy argumentacji Trybunału Konstytucyjnego, która legła u podstaw wydania orzeczenia określonej treści, i koncentrowanie się sądu I instancji na jednym z tych elementów, tj. na trudności w identyfikacji daty początkowej biegu sześciomiesięcznego terminu, o którym mowa w art. 4a ust 1 pkt 1 u.p.s.d. Niewystąpienie w okolicznościach faktycznych sprawy pozostałych trzech elementów zdaje się więc jednoznacznie przemawiać – przyjmując w dobrej wierze tok rozumowania zaprezentowany przez NSA – przeciwko rozstrzygnięciu WSA we Wrocławiu.

Strategia budowania uzasadnienia wyroku przez NSA jest więc dosyć jasna: skoro WSA w zaskarżonym wyroku odwołał się do jednej z okoliczności, która była dostrzeżona przez Trybunał Konstytucyjny, to pokażemy, że Trybunał brał pod uwagę inne jeszcze okoliczności, o których milczy WSA, a które, dopiero traktowane jako całość, pozwoliły Trybunałowi Konstytucyjnemu na uznanie, że art. 4a ust. 1 pkt 1 w poprzednim brzmieniu był niekonstytucyjny. Jednym słowem – WSA ma „zginąć” od własnej broni...

Tymczasem sprawa nie jest tak oczywista. Trybunał Konstytucyjny rzeczywiście użył słowa: „kumulacja”; nie ma jednak dowodu na to, że wszystkie wskazane przez siebie okoliczności potraktował koniunktywnie. Czy gdyby – przykładowo – zróżnicowana praktyka organów administracji w zakresie wymogu udokumentowania dnia powstania obowiązku podatkowego nie miała miejsca, to czy wyrok Trybunału powinien być inny, a przepis byłby w tej sytuacji zgodny z Konstytucją RP?

Jeśli jednak uznamy, podkreślając, że brak dowodów na to, iż wszystkie okoliczności wyliczone przez Trybunał musiały jego zdaniem wystąpić jednocześnie, to czy nie wystarczy wystąpienie trzech spośród nich, dwóch, a może nawet jednej (ale za to istotnej)?

Reasumując, stanowisko Trybunału Konstytucyjnego byłoby znaczące, ale tylko w tym wypadku, gdyby oceniał on przepis z punktu widzenia jednej z wyżej wskazanych przesłanek, a na dodatek ocena była jednoznaczna. I jeszcze jedno: kumulatywnie nie oznacza koniunktywnie...

Metodologia budowania uzasadnienia glosowanego wyroku może budzić wątpliwości. Naczelny Sąd Administracyjny skoncentrował się na wykazywaniu, że WSA nie miał racji, dowodząc w swoim wyroku, że art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. jest niekonstytucyjny. Dokonał w związku z tym egzegezy wyroku Trybunału Konstytucyjnego, wskazując, że dla uznania niekonstytucyjności Trybunał Konstytucyjny potrzebował znacznie więcej argumentów, niż ten wybrany przez WSA we Wrocławiu (nieklarowność dokumentacji, z której podatnik miał dedukować swoją sytuację prawną). Nawet jednak gdyby uznać – co, jak starano się wykazać wyżej, jest dosyć wątpliwe – że NSA ma w tej sprawie rację, to taka argumentacja nadzwyczaj luźno nawiązuje do argumentacji użytej przez WSA we Wrocławiu.

Otóż WSA – a jego stanowisko referowane jest tu za treścią uzasadnienia wyroku NSA – nie kwestionował, jak sugeruje NSA, niekonstytucyjności art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., ale uznał, że w konkretnym stanie faktycznym wymagane spełnienia przesłanki terminowego złożenia deklaracji

podatkowej jako materialnoprawnego warunku skorzystania przez podatnika z przysługującego mu zwolnienia podatkowego byłoby niesprawiedliwie, niosąc ze sobą nieproporcjonalne do skali uchybienia podatnika obciążające go konsekwencje finansowe.

Trzeba podkreślić, że zwolnienie „przysługiwało” podatnikowi przez sześć miesięcy, ale potem – zdaniem organu podatkowego, ale także i NSA – utracił je na skutek niefortunnego zbiegu okoliczności, w powstaniu których miał być może jakiś udział.

#### IV

Rozważenie tego, czy i w jakim zakresie to swoiste przyczynienie się podatnika do ewentualnej utraty prawa do zwolnienia było znaczące w zestawieniu ze sposobem podania mu informacji, którymi powinien się kierować, aby skonsumować należną mu ulgę, należało do WSA. Sąd takiej oceny dokonał i uznał, że rację ma podatnik – ale nie na skutek niekonstytucyjności analizowanego tu przepisu, lecz w związku z tym, że inne rozstrzygnięcie byłoby niesprawiedliwe. Ścisły formalizm interpretacyjny, odrzucony przez WSA, został jednak przywrócony przez NSA.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu – czego nie bierze pod uwagę NSA w głosowanym wyroku, chociaż o tym pisze w jego uzasadnieniu – nie zajmuje się konstytucyjnością art. 4a u.p.s.d., ale opiera rozstrzygnięcie na potrzebie współstosowania art. 2 Konstytucji RP. Dochodząc do wniosku, że stan sprawy jest na tyle nietypowy, że jego ocena na podstawie standardowo wykładanego art. 4a ust. 1 pkt 1 dawałaby rezultat niesprawiedliwy, wykorzystuje on przy orzekaniu art. 2 Konstytucji RP i wyrażoną w nim zasadę demokratycznego państwa prawnego i sprawiedliwości społecznej.

Trzeba przypomnieć, że w myśl art. 178 ust. 1 Konstytucji RP sędziowie w sprawowaniu swojego urzędu są niezawisli i podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom. Konsekwencją niezawisłości jest m.in. to, że to sędzia ocenia, co jest sprawiedliwe, a co sprawiedliwe nie jest. A jeśli uzna, że konkretny przepis, zastosowany do konkretnej sytuacji faktycznej nie daje rezultatu sprawiedliwego, to jest nie tylko uprawniony, ale wręcz zobowiązany do tego, aby rodzącej się niesprawiedliwości zapobiec. Ma ku temu narzędzie – art. 2 Konstytucji RP. Ten przepis to uniwersalny instrument ochrony aksjologicznego kośćca systemu prawa – także prawa podatkowego. Możliwość – a w istocie nakaz – jego bezpośredniego zastosowania (art. 8 ust. 2 Konstytucji RP) nie może budzić wątpliwości.

Na marginesie trzeba zaznaczyć, że nie podzielam poglądu WSA co do tego, że organy podatkowe dokonały błędnej wykładni art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d., nie uwzględniły bowiem wynikającej z art. 2 Konstytucji RP zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez niego prawa. Ewentualne zastosowanie art. 2 Konstytucji RP może mieć miejsce tylko po przeprowadzeniu w sposób zadowalający wykładni przepisu ustawy podatkowej. Dopiero to pozwala na ocenę, czy zastosowanie prawidłowo wyłożonego przepisu daje rezultat sprawiedliwy, czy też niesprawiedliwy. I dopiero konstatacja, że ma miejsce ta druga sytuacja, pozwala sądowi na sięgnięcie po „broń masowego rażenia”, jaką jest art. 2 Konstytucji RP.

W konkluzji można stwierdzić, że glosowany wyrok budzi istotne wątpliwości, pogłębiane lekturą jego uzasadnienia. Naczelny Sąd Administracyjny prowadzi formalnie dialog z WSA i polemizuje ze stanowiskiem tego drugiego, ale jego polemika odnosi się niestety nie do stanowiska WSA, lecz do własnego wyobrażenia o tym stanowisku. W związku z tym uzasadnienie wyroku nie może być uznane za przekonujące.

## V

Można żałować, że NSA – kolokwialnie rzecz ujmując – przeszedł „obok tematu”, zaprzepaszczając szansę wzbogacenia myśli podatkowo-prawnej o niebagatelny aspekt uznania art. 2 Konstytucji RP za instrument – prosty, elastyczny i kategoryczny w możliwych do osiągnięcia rezultatach – „utrzymywania przy życiu”, w sytuacjach skrajnych, idei sprawiedliwości w prawie podatkowym. Podkreślanie takiej roli art. 2 Konstytucji RP i umacnianie praktycznego wymiaru tego przepisu mogłoby też dobrze wpłynąć na działalność orzeczniczą sądów, uwalniając je od ekwilibrystycznych niekiedy wyczynów interpretacyjnych mających – w konkretnych, z reguły nietypowych przypadkach – chronić podatników przed niesprawiedliwością prawa.

## VI

Tchnie dużą dozą oryginalności, chociaż – co powinno być poza sporem – gruntownie nie nadaje się do zaakceptowania wyrażone w uzasadnieniu glosowanego wyroku stanowisko sądu, w myśl którego jeżeli podatnik nie korzysta z dostępnych możliwości uzyskania porady co do sposobu skutecznego skorzystania ze zwolnienia podatkowego, lecz decyduje się na

samodzielną interpretację obowiązujących przepisów prawnych, ponosi ryzyko nienależytego wypełnienia swoich obowiązków. Ta teza *implicite* wyraża uznanie dla doradców podatkowych jako profesjonalnych opiekunów podatnika, ale można mieć nadzieję, że nie jest to stanowisko w kręgach sędowniczych powszechne. Prawo powinno być tworzone dla podatnika (także w aspekcie jego zdolności egzegetycznych) – i nie powinno być tak, że podatnik staje się mało znaczącym dodatkiem do prawa.

Gdyby w rewanżu za dobre rady dla podatnika udzielić jakiejś rady sądowi, to z pewnością byłaby to lektura literatury prawniczej przestrzegającej przed nadmiernym formalizmem prawa<sup>2</sup> oraz podkreślającej znaczenie proporcjonalności jako jednej z głównych idei leżących u podwalin systemów prawa w demokratycznym państwie<sup>3</sup>.

## VII

Reasumując, teza wyroku jest *in abstracto* zasadna, ale w zderzeniu z konkretnym stanem faktycznym budzić może istotne wątpliwości w kontekście sprawiedliwości rezultatów jej zastosowania. Arystoteles liczył w takich wypadkach na sędziego i jego poczucie sprawiedliwości. Współcześnie na potrzebę wyważenia interesu publicznego oraz interesu prywatnego zwracają uwagę m.in. badacze tzw. prawa sędziowskiego<sup>4</sup>. Tutaj lepiej wyważał te interesy WSA we Wrocławiu, którego wyrok został uchylony głosowanym wyrokiem NSA.

W sumie wyrok rozczarowuje, a fatalne zauroczenie sądu wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego rozczarowanie to pogłębia.

## BIBLIOGRAFIA

- Dąbek D., *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010.  
 Mikuła P., *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019.  
 Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.

<sup>2</sup> Zob. P. Mikuła, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019.

<sup>3</sup> Zob. A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020.

<sup>4</sup> Zob. bardzo interesująca i wartościowa monografia – D. Dąbek, *Prawo sędziowskie w polskim prawie administracyjnym*, Warszawa 2010.

COMMENTARY TO THE JUDGMENT OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE  
COURT OF OCTOBER 18, 2022 (III FSK 1364/21)

**Summary.** The commentary contains critical remarks to the judgment of the Supreme Administrative Court of October 18, 2022 (III FSK 1364/21). The main objection to the judgment of the court is the failure to take into account the constitutional aspect of the case under consideration.

**Keywords:** tax law, inheritance and donation tax, tax exemption, tax jurisprudence of the courts, Constitution of the Republic of Poland