



Warszawa, 28 kwietnia 2021 r.

SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 64/20
BAS-WAK-1409/20

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej I O z 7 grudnia 2018 r. (sygn. akt SK 64/20), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. Nr 14, poz. 176), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. oraz w związku z art. 8 ust. 1 i ust. 3 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316) – **jest niezgodny** z art. 217 Konstytucji w związku z art. 2 (zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasada poprawnej legislacji), art. 32 ust. 1, art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz art. 64 Konstytucji w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji w zakresie w jakim przesłanką skorzystania ze zwolnienia podatkowego czyni złożenie oświadczenia o zameldowaniu.

Ponadto, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wnoszę o **umorzenie postępowania** w pozostałym zakresie, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. W dniu 23 czerwca 2020 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej I ○ (dalej: skarżąca) z 7 grudnia 2018 r. (sygn. akt SK 64/20).

2. Przedmiotem zaskarżenia skarżąca uczyniła art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. Nr 14, poz. 176; dalej: u.p.d.o.f. lub PIT) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. oraz w związku z art. 8 ust. 1 i ust. 3 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316; dalej: z.u.p.d.o.f. lub ustawa zmieniająca) w zakresie w jakim przesłanką skorzystania ze zwolnienia podatkowego czyni złożenie oświadczenia o zameldowaniu.

3. Wskazane przez skarżącą przepisy zostały zakwestionowane, mając następujące brzmienie:

Artykuł 21 ust. 21 u.p.d.o.f.:

„Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 126, ma zastosowanie do przychodów podatnika, który, w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, złoży oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika”.

Artykuł 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f.:

„Wolne od podatku dochodowego są: [...]

przychody uzyskane z odpłatnego zbycia:

a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku,

b) lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu,

c) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie,

d) prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie

- jeżeli podatnik był zameldowany w budynku lub lokalu wymienionym w lit. a)-d) na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, z zastrzeżeniem ust. 21 i 22”.

Artykuł 8 z.u.p.d.o.f.:

„1. Do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy zmienianej w art. 1, nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r., stosuje się zasady określone w ustawie zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r.”;

„3. Podatnicy, do których mają zastosowanie ust. 1 lub ust. 2, oświadczenie, o którym mowa w art. 21 ust. 21 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r., składają w terminie złożenia zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1, za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy zmienianej w art. 1. W przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, 14-dniowy termin określony w art. 21 ust. 21 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r., nie ma zastosowania”.

4. Przedmiotem kontroli jest jeden z warunków stosowania ulgi meldunkowej, do którego odsyła art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., a o którym *expressis verbis* stanowi art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., a także art. 8 ust. 3 z.u.p.d.o.f. Podatnik, który chciał skorzystać z ulgi meldunkowej musiał spełnić dwie przesłanki: po pierwsze, być zameldowanym na pobyt stały minimum przez okres 12 miesięcy (przesłanka materialna); po drugie, złożyć oświadczenie o tym, że spełnia warunki zwolnienia (przesłanka formalna). Skarżąca wiąże naruszenie swoich praw z uzależnieniem otrzymania zwolnienia od przesłanki formalnej, jaką jest złożenie oświadczenia, mimo że przesłanka materialna została przez nią spełniona. Zdaniem skarżącej, nałożony obowiązek złożenia oświadczenia jest niezgodny z celem wystawiającego go przepisu, powodując utratę prawa do skorzystania z przedmiotowego zwolnienia.

II. Stan faktyczny poprzedzający złożenie skargi

Treść skargi konstytucyjnej wraz z uzasadnieniem oraz dołączone do niej dokumenty pozwalają na zrekonstruowanie następującego stanu faktycznego.

Skarżąca lutego 2008 r. nabyła na podstawie umowy sprzedaży i umowy darowizny w formie aktu notarialnego spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu oraz spółdzielcze własnościowe prawo do garażu położonych w budynku przy ulicy w L . Skarżąca maja 2010 r. zbyła na podstawie umowy sprzedaży w formie aktu notarialnego wskazane prawa majątkowe za cenę zł.

Naczelnik Urzędu Skarbowego w L , decyzją z maja 2012 r., znak , określił skarżącej zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2010 z tytułu odpłatnego zbycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu i spółdzielczego własnościowego prawa do garażu w wysokości zł. Dyrektor Izby Skarbowej w L , decyzją z września 2015 r., znak , po rozpoznaniu odwołania skarżącej od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w L z maja 2012 r., utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. Organy obu instancji uznały, że w trakcie postępowania podatkowego skarżąca nie udowodniła w przekonujący sposób, by złożyła oświadczenie o spełnieniu warunków do ulgi meldunkowej w terminie ustawowym, tj. do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonała odpłatnego zbycia ww. praw majątkowych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w L , wyrokiem z marca 2016 r., sygn. akt , oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w L z września 2015 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. Zdaniem WSA w L , organy podatkowe prawidłowo ustaliły, że w rozpoznawanej sprawie skarżąca nie złożyła wymaganego oświadczenia i nie spełniła tym samym warunku do skorzystania ze zwolnienia podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z lipca 2018 r., sygn. akt , oddalił skargę kasacyjną od wyroku sądu I instancji. Według NSA, w niniejszej sprawie chodzi przede wszystkim o kwestię oceny prawidłowości dokonanych przez organy podatkowe ustaleń faktycznych oraz ich kontroli przeprowadzonej przez sąd I instancji. Zarzut naruszenia prawa materialnego został sformułowany przez skarżącą jako błąd subsumpcji i jego zasadność zależy od ustaleń faktycznych w sprawie. W rezultacie bezpodstawny okazał się nie tylko

zarzut naruszenia prawa materialnego z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. przez jego niewłaściwe zastosowanie. Jednocześnie NSA uznał jednak, że nie można przyjąć, by skarżąca złożyła wymagane prawem oświadczenie i tym samym spełniła warunki do skorzystania ze zwolnienia.

Wyrok NSA z lipca 2018 r. jest prawomocny i nie przysługują od niego żadne środki zaskarżenia, co pozwala uznać, że skarżąca wystąpiła do Trybunału Konstytucyjnego po wyczerpaniu przysługującej jej drogi prawnej (zob. art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym; t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: ustawa o TK).

III. Zarzuty skarżącej i stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich

1. Skarżąca formułuje zarzut niekonstytucyjności, wnosząc o stwierdzenie, że art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. oraz w związku z art. 8 ust. 1 i ust. 3 z.u.p.d.o.f. „jest niezgodny z:

- 1) art. 84 Konstytucji RP oraz art. 217 Konstytucji RP w zw. z art. 2 oraz art. 32 ust. 1, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, albowiem narusza prawo do równego opodatkowania (ponoszenia danin publicznych), zasadę proporcjonalności, zasadę równości wobec prawa w kontekście równego traktowania przez władze publiczne, także wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego – zasadę pewności prawa oraz zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, a ostatecznie także zasadę poprawnej legislacji w zakresie, w jakim przepisy te uzależniają możliwość skorzystania przez podatnika z ulgi podatkowej od złożenia organom podatkowym jedynie w określonym terminie oświadczenia, potwierdzającego obiektywnie istniejące okoliczności faktyczne, które organ może ustalić w inny dostępny mu sposób, podczas gdy ani wzoru, ani formy złożenia takiego oświadczenia nie określono w ustawie i wzór taki nie został przygotowany przez Ministra Finansów, który był do tego zobowiązany;
- 2) art. 64 ust. 1, ust. 2 oraz ust. 3 Konstytucji RP w zw. z art. 21 ust. 1 Konstytucji RP, albowiem narusza konstytucyjnie zagwarantowane prawo do własności i innych praw majątkowych, ograniczając możliwość swobodnego dysponowania przez jednostkę jej własnością w zakresie, w jakim uzależnia

możliwość skorzystania z ulgi podatkowej i nieopodatkowania przychodu (dochodu) uzyskanego ze zbycia określonych w przepisach u.p.d.o.f. składników majątku od spełnienia warunku złożenia oświadczenia w nieprzywracalnym terminie prawa materialnego, pomimo że podatnik spełnił już cel zwolnienia z opodatkowania sprzedaży poprzez zameldowanie (i najczęściej potwierdzone zameldowaniem na czas określony – zamieszkanie) w zbywanym mieszkaniu przez określony ustawą okres” (skarga, s. 2).

2. Zarzuty skarżącej odnoszą się do konstrukcji normatywnej instytucji, która była przewidziana w art. 21 ust. 1 pkt 126 w związku z art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia do 31 grudnia 2008 r. Przy czym skarżąca nie kwestionuje całej konstrukcji tej instytucji, lecz zgodność z Konstytucją jednego z dwóch warunków jej stosowania. Według skarżącej kluczowa jest „ocena konstytucyjności przepisu, który zawiera odesłanie do dodatkowego (ponad warunek wynikający z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f.) warunku zastosowania ulgi meldunkowej” (skarga, s. 5). Tym „dodatkowym” warunkiem według skarżącej jest złożenie w odpowiednim terminie oświadczenia o zameldowaniu. Ponadto, „konsekwentnie koniecznym jest – w ocenie skarżącej – kwestionowanie konstytucyjności przepisu art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w zw. z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej, którymi wprowadzono możliwość skorzystania z ulgi meldunkowej po roku 2008 oraz termin do złożenia przedmiotowego oświadczenia” (skarga, s. 5-6).

Skarżąca wiąże naruszenie swoich praw z instytucją zwolnienia podatkowego, co przejawia się w kwestionowaniu przez nią zgodności z Konstytucją „dodatkowego” warunku, jakim jest złożenie w odpowiednim terminie oświadczenia o zameldowaniu. Według skarżącej warunek z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. cechuje się znacznym stopniem skomplikowania, gdyż: „Z przepisów tych nie wynika [...] wprost, że niezłożenie oświadczenia w terminie ustawowym (tj. wraz z deklaracją podatkową za rok, w którym zbyto nieruchomości) powoduje definitywną utratę prawa do ulgi podatkowej”. I w tym leży główny problem. „Skarżąca w sposób zatem sprzeczny z zasadą poprawnej legislacji, wynikającą z art. 2 oraz art. 84 i art. 217 Konstytucji RP oraz zasadą ochrony prawa własności, została pozbawiona własności środków pieniężnych, wskutek niemożności [...] zastosowania ulgi meldunkowej” (skarga, s. 15-16).

Jednocześnie skarżąca w uzasadnieniu skargi podnosi, że warunek złożenia oświadczenia o zameldowaniu był nieproporcjonalny w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji. „Według skarżącej cel wprowadzenia obowiązku złożenia oświadczenia jest zupełnie nieuzasadniony i nieracjonalny w stopniu rażącym, a środki, które mają służyć skorzystaniu z ulgi meldunkowej są niewłaściwe i nieefektywne (nieskuteczne, nieprzydatne) oraz nadmiernie dolegliwe, powodujące w efekcie utratę prawa do skorzystania z ulgi. Warunek ten [z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. – uwaga własna] nie przechodzi zatem testu proporcjonalności – nie jest środkiem najmniej dolegliwym ani niezbędnym także w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji” (skarga, s. 19).

Powyższe ustalenia dotyczące warunku z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. prowadzą skarżącą do przekonania o naruszeniu przez ten przepis prawa własności i innych praw majątkowych (art. 64 Konstytucji). Skarżąca upatruje naruszenia ww. praw w szczególności „w takim ukształtowaniu przepisów regulujących zastosowanie ulgi meldunkowej, które umożliwiają organom podatkowym pozbawienie podatnika prawa do zastosowania ulgi (i opodatkowania uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości przychodów) pomimo spełnienia materialnoprawnych warunków jej zastosowania (minimalny okres zameldowania), wyłącznie z powodu niedopełnienia przez podatnika niczym nieuzasadnionego warunku formalnego w postaci złożenia oświadczenia o spełnieniu warunku z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f.” (skarga, s. 23).

Mając to wszystko na względzie, skarżąca uważa, że nałożony obowiązek złożenia oświadczenia jest nieuzasadniony w stopniu rażącym, środki zaś, które mają służyć skorzystaniu ze zwolnienia z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. są zbyt dolegliwe. Prawodawca, wprowadzając ten obowiązek, „przejawił wolę nadmiernego i nieproporcjonalnego formalizmu, tworząc tym samym swoistą «pułapkę» dla tych podatników, którzy nie spełniają [jedynie – uwaga własna] dodatkowego wymogu złożenia oświadczenia wraz z deklaracją podatkową” (skarga, s. 27).

3. Rzecznik Praw Obywatelskich – działając w trybie art. 63 ust. 2 ustawy o TK oraz art. 16 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 627) – zgłosił udział w niniejszym postępowaniu i przedstawił stanowisko, zgodnie z którym art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. oraz w związku z art. 8 ust. 1 i ust. 3 z.u.p.d.o.f. jest niezgodny

z art. 84 oraz art. 217 w związku z art. 2, a także art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i ust. 3 Konstytucji. Jednocześnie należy dodać, że „przystępując do niniejszego postępowania, Rzecznik nie kwestionuje samej instytucji ulgi meldunkowej [...]. Przedmiotem kontroli konstytucyjnej uczyniono wyłącznie jeden z warunków stosowania ulgi meldunkowej, a mianowicie wymóg złożenia stosownego oświadczenia o możliwości skorzystania ze zwolnienia, do którego odsyła art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT, a o którym wprost stanowi art. 21 ust. 21 ustawy o PIT” (pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z 6 lipca 2020 r., znak V.511.328.2020.EG).

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, przepisy regulujące instytucję ulgi meldunkowej w praktyce wywołały szereg wątpliwości w kwestii związanej z wymogiem złożenia oświadczenia o zameldowaniu na pobyt stały przez okres co najmniej 12 miesięcy. „Zdaniem Rzecznika wątpliwości te mają kwalifikowany charakter, co przemawia za stwierdzeniem niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji” (pismo RPO, _____). W tym kontekście na uwagę zasługuje zwłaszcza nieuzasadniony rygor w postaci konieczności złożenia oświadczenia, w sytuacji gdy nie budziło wątpliwości, że osoby uprawnione spełniły warunek materialny ulgi. „Tym samym, ukształtowana niezgodnie z ustawą zasadniczą instytucja ulgi meldunkowej negatywnie oddziaływała na prawa majątkowe podatników, w szczególności na konstytucyjnie chronione prawo własności” (pismo RPO, _____).

IV. Analiza formalnoprawna

1. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że rozpoznając merytorycznie sprawę, nie jest on związany stanowiskiem zajęтым w postanowieniu lub zarządzeniu wydanym na etapie wstępnego rozpoznania skargi konstytucyjnej (por. m.in. postanowienia TK z: 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 67/06; 14 listopada 2007 r., sygn. akt SK 53/06; 18 listopada 2009 r., sygn. akt SK 12/09; 25 września 2013 r. sygn. akt SK 44/12; 14 stycznia 2014 r. sygn. akt SK 54/12; 13 grudnia 2016 r. sygn. akt SK 16/15). Dlatego też w niniejszej sprawie – niezależnie od wydanego w jej toku postanowienia TK z 21 maja 2018 r., sygn. akt Ts 173/18 – przed przystąpieniem do merytorycznej analizy konstytucyjności, należy poczynić uwagi o charakterze formalnym co do dopuszczalności kontroli art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia

2007 r. do 31 grudnia 2008 r. oraz w związku z art. 8 ust. 1 i ust. 3 z.u.p.d.o.f. w ramach wyznaczonych przez skarżącą.

W dotychczasowym dorobku orzeczniczym Trybunału Konstytucyjnego można odnaleźć liczne wypowiedzi wskazujące na szczególny charakter skargi konstytucyjnej jako środka służącego wyeliminowaniu z systemu prawnego unormowań sprzecznych z przepisami Konstytucji wyrażającymi wolności lub prawa. Dopuszczalność jej wniesienia i merytorycznego rozpoznania jest uzależniona od spełnienia przesłanek wynikających z art. 79 ust. 1 Konstytucji i z art. 77-80 ustawy o TK. Przed przystąpieniem do analizy merytorycznej należy zatem rozważyć, czy w sprawie zostały spełnione wszystkie przesłanki warunkujące dopuszczalność skargi konstytucyjnej.

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, podstawę skargi konstytucyjnej może stanowić tylko naruszenie tych norm ustawy zasadniczej, które są źródłami wolności lub praw podmiotowych jednostki (w analizowanym przypadku przepisami takimi są niewątpliwie art. 217 Konstytucji w zw. art. 2 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz art. 64 Konstytucji w zw. z art. 21 ust. 1 Konstytucji). Z kolei w myśl art. 77 ustawy o TK, skargę konstytucyjną wnosi się do Trybunału po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w terminie trzech miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego rozstrzygnięcia. „Przez wyczerpanie drogi prawnej należy – zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego – rozumieć skorzystanie ze wszystkich środków prawnych przysługujących w toku instancji i umożliwiających merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy” (zob. postanowienie TK z 18 listopada 2009 r., sygn. akt SK 12/09; por. postanowienie TK z 4 sierpnia 1998 r., sygn. akt Ts 55/98). Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że „w aspekcie formalnym istnienie w sprawie ostatecznego orzeczenia sprowadza się do stwierdzenia wyczerpania dostępnych proceduralnie środków zaskarżania” (postanowienia TK z: 16 października 2002 r., sygn. akt SK 43/01 i 16 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 22/07). Oceniając spełnienie przesłanki „wyczerpania drogi prawnej”, Trybunał Konstytucyjny uwzględnił także efektywność możliwych i dostępnych środków prawnych (wyroki TK z: 25 maja 2009 r., sygn. akt SK 54/08; 25 lipca 2012 r., sygn. akt SK 27/11; 6 października 2015 r., sygn. akt SK 19/14; postanowienie TK z 21 marca 2017 r., sygn. akt Ts 230/16).

W sprawie zainicjowanej skargą konstytucyjną | O również przesłanka wyczerpania drogi prawnej została spełniona. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie jest prawomocny i nie przysługują od niego żadne zwykłe środki zaskarżenia. Skarżąca dochowała również trzymiesięcznego terminu na wniesienie skargi konstytucyjnej.

2. Kwestionowane przez skarżącą przepisy dotyczące ulgi meldunkowej aktualnie już nie obowiązują. Niemniej jednak, znajdują one zastosowanie do podatników, którzy uzyskali przychód/dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości i innych praw majątkowych, nabytych w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r.

W tym kontekście należy wskazać, że stosownie do treści art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o TK, Trybunał wydaje postanowienie o umorzeniu postępowania, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Przy czym, w myśl ust. 3 art. 59 ustawy o TK, Trybunał nie umarza postępowania z przyczyny, o której mowa w ust. 1 pkt 4, jeżeli wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

Zgodnie z wypracowanym orzecznictwem TK, orzekanie o konstytucyjności przepisu, mimo utraty jego mocy obowiązującej zachodzi wówczas, gdy spełnione są następujące przesłanki:

1) przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery chronionych konstytucyjnie wolności i praw;

2) nie istnieje inny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim zakwestionowany przepis utracił moc obowiązującą;

3) stwierdzenie niekonstytucyjności danego przepisu stanowić może skuteczny środek przywrócenia ochrony praw naruszonych zastosowaniem kwestionowanej regulacji prawnej (por. np. wyroki TK z: 16 marca 2011 r., sygn. akt K 35/08; 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06; 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; 21 maja 2001 r., sygn. akt SK 15/00; 12 grudnia 2000 r., sygn. akt SK 9/00). W ostatnim z ww. orzeczeń Trybunał powołał się także na dyrektywę interpretacyjną dotyczącą przepisów regulujących umorzenie postępowania, zgodnie

z którą w razie wątpliwości w tym względzie domniemanie przemawia na rzecz merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej.

W ocenie Sejmu nie ma wątpliwości, że w niniejszej sprawie, powyżej wymienione przesłanki zostały spełnione.

3. Oceniając spełnienie wymogu odpowiedniego uzasadnienia zarzutów oraz wskazania przez skarżącą prawidłowych wzorców kontroli, należy zauważyć, że w myśl art. 37 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK, skarga konstytucyjna musi zawierać, oprócz sformułowania zarzutu niezgodności kwestionowanego aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą, także jego uzasadnienie, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie. Na skarżącym spoczywa również ciężar udowodnienia, w zakresie objętym skargą, niezgodności ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi. Jak konsekwentnie przyjmował Trybunał na tle analogicznych postanowień wcześniejszych ustaw regulujących postępowanie przed TK (w szczególności art. 32 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym; Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.), „ciężar dowodu spoczywa na podmiocie kwestionującym zgodność ustawy z Konstytucją” (orzeczenie TK z 24 lutego 1997 r., sygn. akt K 19/96 oraz wyroki TK z: 28 czerwca 2000 r., sygn. akt K 34/99; 7 listopada 2005 r., sygn. akt P 20/04). Podkreślić należy także, iż – zgodnie z art. 67 ust. 1 ustawy o TK – Trybunał Konstytucyjny jest związany treścią oraz granicami rozpatrywanego pytania prawnego. Nie może też – wychodząc poza granice określone w skardze – wyręczać skarżącego w doborze argumentacji adekwatnej do podnoszonych w piśmie procesowym wątpliwości (zob. np. postanowienie TK z 15 października 2009 r., sygn. akt P 120/08).

W orzecznictwie TK konsekwentnie podkreśla się, że prawidłowe pismo inicjujące postępowanie przed Trybunałem powinno zawierać szczegółową i precyzyjną jurydyczną argumentację uprawdopodobniającą stawiane zarzuty (zob. np. postanowienia TK z: 17 listopada 2011 r., sygn. akt Ts 40/11; 2 lutego 2012 r., sygn. akt Ts 93/11). Wymogu tego nie spełniają uwagi nazbyt ogólne, niejasne czy też czynione jedynie na marginesie innych rozważań (zob. np. wyrok TK z 5 czerwca 2014 r., sygn. akt K 35/11; postanowienie TK z 13 stycznia 2015 r., sygn. akt K 44/13). „Wobec respektowania generalnej zasady, jaką jest domniemanie konstytucyjności aktu normatywnego, samo wskazanie w *petitum* wzorca kontroli,

bez szczegółowego odniesienia się w uzasadnieniu do kwestionowanej regulacji prawnej lub lakoniczne sformułowanie zarzutu niekonstytucyjności nie może zostać uznane za «uzasadnienie postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie» w rozumieniu przepisów regulujących postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. W świetle utrwalonej praktyki orzeczniczej wymóg ten należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów stawianych w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli” (postanowienie TK z 21 stycznia 2015 r., sygn. akt K 13/13). Jak stwierdził TK w wyroku z 8 września 2005 r. (sygn. akt P 17/04): „Zarzut niezgodności przepisu stanowiącego przedmiot zaskarżenia z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą powinien być poparty przytoczeniem argumentów podważających domniemanie konstytucyjności przepisu” (zob. także postanowienie TK z 26 maja 2015 r., sygn. akt SK 6/13). W wyroku z 19 października 2010 r. (sygn. akt P 10/10) Trybunał wskazał, że: „Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące [...], lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny”. Oznacza to, że nie wystarczy sformułowanie samej tezy o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Uzasadnienie musi wskazywać precyzyjnie co najmniej jeden argument przemawiający za naruszeniem danego wzorca kontroli. Wymogu tego nie spełniają uwagi nazbyt ogólne, niejasne czy też czynione jedynie na marginesie innych rozważań (zob. np. wyrok TK z 5 czerwca 2014 r., sygn. akt K 35/11; postanowienie TK z 13 stycznia 2015 r., sygn. akt K 44/13). Jak wskazywał Trybunał: „Wobec respektowania generalnej zasady, jaką jest domniemanie konstytucyjności aktu normatywnego, samo wskazanie w *petitum* wzorca kontroli, bez szczegółowego odniesienia się w uzasadnieniu do kwestionowanej regulacji prawnej lub lakoniczne sformułowanie zarzutu niekonstytucyjności nie może zostać uznane za «uzasadnienie postawionego zarzutu, z powołaniem dowodów na jego poparcie» w rozumieniu przepisów regulujących postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. W świetle utrwalonej praktyki orzeczniczej wymóg ten należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów stawianych w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli” (postanowienie TK z 21 stycznia 2015 r., sygn. akt K 13/13). W tym, względzie, w ocenie Sejmu, skarżąca w sposób prawidłowy uzasadniła zarzuty oraz wskazała wzorce kontroli w zakresie dotyczącym

art. 217 Konstytucji w zw. z art. 2, art. 32 ust. 1, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz art. 64 Konstytucji w zw. z art. 21 ust. 1 Konstytucji. W świetle powyższego należy stwierdzić, że wniesiona skarga konstytucyjna przekazana do merytorycznego rozpoznania spełnia przewidziane prawem przesłanki.

4. *In casu*, wątpliwości w tym zakresie nasuwają się w przypadku wskazanego przez skarżącą jako wzorzec kontroli art. 84 Konstytucji. W orzecznictwie TK podkreśla się bowiem, iż wzorcem kontroli w postępowaniu ze skargi konstytucyjnej mogą być wyłącznie przepisy, które określają konstytucyjne wolności i prawa człowieka i obywatela (wyrok TK z 29 kwietnia 2003 r., sygn. akt SK 24/02; postanowienie TK z 24 października 2001 r., sygn. akt SK 10/01). Stąd „wzorcem kontroli w postępowaniu ze skargi konstytucyjnej może być tylko taki przepis Konstytucji, który wykazuje określone cechy: adresatem takiego przepisu musi być osoba fizyczna (inny podmiot prawa), przepis taki kształtuje sytuację prawną tego podmiotu (np. przyznaje mu uprawnienia) i wreszcie, adresat wyrażonej w nim normy ma możliwość wyboru zachowania się” (B. Naleziński, J. Królikowski, J. Sułkowski, *Skarga konstytucyjna [w:] Pozainstytucjonalne środki ochrony prawnej. Komentarz*, red. M. Romański, Warszawa 2013, s. 34). Wymienieni autorzy, wśród przepisów, które nie mogą być samoistnym źródłem praw podmiotowych w trybie skargi konstytucyjnej, wymieniają art. 84 Konstytucji dotyczący obowiązku płacenia podatków. Jak wskazuje się w literaturze, chodzi o tę: „Istotną cechą przyjętej w prawie polskim koncepcji postępowania skargowego przed Trybunałem Konstytucyjnym [jaką – uwaga własna] jest to, że realizowana w tym postępowaniu kontrola zakwestionowanych przez skarżącego przepisów dokonywana jest wyłącznie z punktu widzenia wskazanego przez skarżącego wzorca konstytucyjnego, którym może być nie każdy przepis Konstytucji, ale tylko ten, który normuje określoną konstytucyjną wolność lub prawo (podmiotowe)” (L. Jamróz, *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie*, Białystok 2011, s. 169). Stąd błędne (niewłaściwe) wskazanie w konkretnej sprawie wolności lub prawa, objętych ochroną konstytucyjną, może przesądzić o niekorzystnej dla skarżącego treści orzeczenia co do *meritum* sprawy. Również wymieniony autor podnosi, że „podstawą kontroli Trybunału w postępowaniu skargowym mogą być wyłącznie te postanowienia Konstytucji, które są źródłem wolności lub praw o charakterze podmiotowym” (*ibidem*, s. 173). Stąd wykluczyć należy możliwość, uczynienia samodzielnym wzorcem kontroli art. 84

Konstytucji bowiem – podobnie jak większość innych przepisów odnoszących się do funkcjonowania państwa czy sfery obowiązków jednostki „nie kreuje [on – uwaga własna] żadnych praw podmiotowych jednostki, to nie można czynić z nich normatywnej podstawy dla konkretnych wolności lub praw” (A. Biłgorajski, *Skarga konstytucyjna*, „Edukacja Prawnicza” 2012, nr 4, Legalis; zob. wyroki TK z: 26 marca 2002 r., sygn. akt SK 2/01; 13 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 10/03; 24 stycznia 2006 r., sygn. akt SK 52/04 oraz postanowienia TK z: 29 czerwca 2000 r., sygn. akt Ts 118/99; 2 lipca 2003 r., sygn. akt Ts 128/02). Tym niemniej TK w postanowieniu z 15 grudnia 2020 r. (SK 80/19) wskazał, że: „Trybunał przyjmował już w swoim orzecznictwie art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji jako samodzielne wzorce kontroli w przypadku skargi konstytucyjnej, o ile jednak skarżący uargumentował, dlaczego zaskarżone przepisy – z powodu ich niejasności oraz braku określoności normatywnej – doprowadziły do naruszenia norm przewidujących konstytucyjne prawa i wolności (por. wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Z kolei w wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80, wskazał wręcz, że art. 84 i art. 217 Konstytucji są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, a mianowicie określającymi warunki, na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie – podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń – samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w wypadku kontroli zainicjowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej.” W tym jednak przypadku skarżąca nie wskazała w skardze sposobu naruszenia swoich konstytucyjnych praw gwarantowanych pośrednio przez ten artykuł Konstytucji. Mając te kwestie na uwadze Sejm stwierdza, że postępowanie w zakresie, w jakim wzorzec kontroli stanowi ujmowany samodzielnie art. 84 konstytucji powinno podlegać **umorzeniu** ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

V. Analiza merytoryczna

1. Wzorce kontroli

1. Pierwszym wzorcem kontroli jest art. 217 Konstytucji w zw. art. 2 art. 32 ust. 1, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji. Wymieniony art. 217 Konstytucji stanowi, że: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Przywołane związkowo przepisy Konstytucji przesądzają, że w tym zakresie przedmiotem oceny będzie przekroczenie granic swobody ustawodawcy przy stanowieniu kwestionowanego przez skarżącą rozwiązania.

2. Zgodnie z art. 2 Konstytucji („Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”), w zakresie w jakim można z niego dekodować: „zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa” oraz „zasadę poprawnej legislacji”. Wymaga zauważenia, że powszechnie wyprowadzane z art. 2 Konstytucji zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa i poprawnej legislacji pozostają ze sobą w ścisłym związku. Odnosząc się do zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że zakazuje ona m. in. formułowania obietnic bez pokrycia oraz nieuzasadnionej konstytucyjnie zmiany „reguł gry”. Zasada zaufania jest funkcjonalnie związana z zasadą pewności prawa – ta ostatnia nakłada obowiązek przydania prawu cech, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne oraz umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu przy pełnej znajomości przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka powinna mieć możliwość określenia konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na podstawie obowiązującego prawa, a także zasadnie oczekiwać, że prawodawca nie zmieni tego prawa w sposób arbitralny (zob. wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00). Wychodząc z założenia, że omawiana zasada wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa by nie stawało się ono swoistą pułapką na jednostkę i aby mogła ona układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mogła

przewidzieć w momencie podejmowania decyzji, Trybunał stwierdził, że ocena zgodności aktów normatywnych z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i do prawa wymaga w pierwszej kolejności: a) ustalenia, na ile oczekiwanie jednostki, że nie narazi się ona na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, są usprawiedliwione; b) uwzględnienia horyzontu czasowego działań podejmowanych przez jednostkę w danej sferze życia, im bowiem dłuższa jest perspektywa czasowa podejmowanych działań, tym silniejsza powinna być ochrona zaufania do państwa i do stanowionego przez nie prawa; c) identyfikacji chronionych konstytucyjnie interesów w toku, ekspektatyw, praw słusznie nabytych (zob. wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00).

W przedmiocie zasady poprawnej legislacji można zauważyć, że „[n]akaz przestrzegania zasad poprawnej legislacji, w tym zasady określoności przepisów prawa, jest «funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa»” (G. Koksanowicz, *Zasada określoności przepisów w procesie stanowienia prawa*, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2014, nr 22, s. 478 i przywołany tam wyrok TK z 20 czerwca 2005 r., sygn. akt K 4/04). Uszczegółowiając to trafne spostrzeżenie warto dodać, że ścisły związek zasady poprawnej legislacji z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa polega na tym, iż realizacja tej ostatniej zasady to zapewnienie m.in. możliwości przewidzenia przez jednostkę konsekwencji własnych zachowań i przewidywalności działań organów władzy państwowej. To zaś niewątpliwie wiąże się z urzeczywistnieniem wymogu jasności i precyzyjności przepisów prawa, statuowanego w ramach zasady określoności przepisów prawa.

3. Odnosząc się do wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasady równości wobec prawa, należy wskazać, że zgodnie z poglądem Trybunału Konstytucyjnego: „Zasada równości polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących” (orzeczenie TK z 9 marca 1988 r., sygn. akt U 7/87; por. także wyroki TK z: 6 maja 1998 r., sygn. akt 37/97; 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98; 17 maja 1999 r., sygn. akt P 6/98; 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99; 18 grudnia 2000 r., sygn. akt K 10/00; 21 maja

2002 r., sygn. akt K 30/01; 28 maja 2002 r., sygn. akt P 10/01; 18 marca 2014 r., sygn. akt SK 53/12).

Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny, zasada równości oznacza jednocześnie dopuszczalność zróżnicowania sytuacji prawnej różnych podmiotów. „Dopiero, jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości [...]”. Jednakże: „[...] odstępstwo takie nie musi oznaczać naruszenia zasady równości, należy wówczas ocenić przyjęte przez ustawodawcę kryterium zróżnicowania” (por. orzeczenie TK z 28 listopada 1995 r., sygn. akt K 17/95 oraz wyroki TK z: 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97; 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98; 17 stycznia 2001 r., sygn. akt K 5/00; 28 marca 2007 r., sygn. akt K 40/04; 18 lipca 2008 r., sygn. akt P 27/07; 18 listopada 2008 r., sygn. akt P 47/07). Kluczowe znaczenie dla oceny zgodności zakwestionowanego przepisu z art. 32 ust. 1 Konstytucji ma ustalenie „cechy istotnej”, gdyż przesądza ona o uznaniu porównywanych podmiotów za podobne lub odmienne (L. Garlicki, M. Zubik [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, M. Zubik, t. II, Warszawa 2016, komentarz do art. 32, s. 109).

Równość wobec prawa to również zasadność wyboru takiego, a nie innego kryterium różnicowania. Ocena konstytucyjności przyjętego kryterium różnicowania oznacza według Trybunału Konstytucyjnego rozstrzygnięcie: „1) czy kryterium to pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) czy waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania; 3) czy kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami, czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych” (wyrok TK z 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98; zob. też np. wyroki TK z: 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97; 28 marca 2007 r., sygn. akt K 40/04; 7 listopada 2007 r., sygn. akt K 18/06; 1 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 77/06; 18 lipca 2008 r., sygn. akt P 27/07; 18 listopada 2008 r., sygn. akt P 47/07).

4. Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji: „Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub

porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”.

Istotą unormowania zawartego w cytowanym przepisie konstytucyjnym jest wyznaczenie granic ingerencji władzy publicznej w sferę wolności i praw konstytucyjnych (tzw. granic ograniczeń) poprzez ogólne określenie przesłanek, których spełnienie jest konieczne do wprowadzenia ograniczeń praw i wolności jednostki. Ma ono charakter *lex generalis* i odnosi się do wszystkich konstytucyjnych wolności i praw, niezależnie od tego, czy przepisy szczegółowe odrębnie określają przesłanki ograniczenia danego prawa i wolności. Zostało ono skonstruowane z trzech części, z których pierwsza to: ustalenie przesłanki formalnej (wymóg ustawowej formy ograniczeń); druga: określenie przesłanek materialnych (poprzez specyfikację pojęcia „interesu publicznego”) oraz trzecia: wskazanie maksymalnych granic dla wprowadzania ograniczeń (nakaz szanowania zasady proporcjonalności oraz zakaz naruszania „istoty” praw i wolności (wyrok TK z 10 listopada 1998 r., sygn. akt K 39/97, zob. L. Garlicki, K. Wojtyczek [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, komentarz do art. 31, s. 70). Jest to przepis zawężający zakres zastosowania wolności i praw konstytucyjnie zagwarantowanych i tym samym musi być interpretowany zgodnie z zasadami wykładni wyjątków, w szczególności przy uwzględnieniu zakazu rozszerzającej interpretacji jego postanowień. Granicą dla wprowadzenia ograniczeń konstytucyjnych praw i wolności są zatem przesłanki „konieczności”, dopuszczalności w „demokratycznym państwie” oraz zakazu naruszania „istoty wolności i praw”. Zakaz naruszania istoty konstytucyjnych wolności i praw opiera się na założeniu, że każda wolność bądź prawo posiada pewien podstawowy czy minimalny zakres treściowy, którego usunięcie zniweczy faktyczne jej istnienie. Nie może prowadzić do całkowitego wydrążenia ich z rzeczywistej treści i pozostawienia tylko pozoru ich obowiązywania (L. Garlicki, K. Wojtyczek, *op.cit.*, s. 96). Należy zauważyć, że w swoim orzecznictwie TK zajmował się koncepcją „istoty wolności i praw”, wskazując, iż „w treści każdego z konstytucyjnych praw i wolności zawierają się pewne elementy podstawowe, istnienie których jest konieczną przesłanką zachowania przez to prawo lub wolność swej konstytucyjnej tożsamości” (orzeczenie TK z 17 lipca 1996 r., sygn. akt K 8/96).

Dla oceny czy doszło do naruszenia zasady proporcjonalności, konieczne jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy kwestionowana norma spełnia trzy wymagania: przydatności, konieczności i proporcjonalności *sensu stricto*. Te trzy kryteria stosowane powinny być do konkretnych unormowań odnoszących się do poszczególnych typów wolności i praw jednostki. Trybunał wskazuje tym samym, że zasada proporcjonalności ma charakter relatywny, bo różnicuje zakres dopuszczalnej ingerencji w zależności od tego, jakie wolności bądź prawa stają się przedmiotem tej ingerencji (orzeczenie TK z 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94). W orzecznictwie konstytucyjnym przyjmuje się, im cenniejsze jest dobro ograniczane i wyższy jest stopień tego ograniczenia, tym cenniejsza musi być wartość uzasadniająca ograniczenia (wyrok TK z 25 lipca 2013 r., sygn. akt P 56/11).

Artykuł 31 ust. 3 Konstytucji dopuszcza ustanawianie ograniczeń korzystania z wolności i praw tylko pod warunkiem, że jest to konieczne dla realizacji jednej z sześciu wartości w nim wymienionych. Wyliczenie to ma charakter wyczerpujący. Jeżeli więc ograniczenie danej wolności bądź prawa nie znajduje uzasadnienia w żadnej wartości wskazanych w art. 31 ust. 3, ograniczenie takie nie może być ustanowione, chyba że szczegółowy przepis konstytucyjny na to pozwala. W praktyce orzeczniczej sądów tylko wyjątkowo pojawiają się sytuacje, gdy niekonstytucyjność badanej regulacji opierana jest na stwierdzeniu, że nie służy ona realizacji żadnego z celów (wartości) wymienionych w art. 31 ust. 3 (zob. wyrok TK z 26 listopada 2013 r., sygn. akt P 33/12 dotyczący ograniczenia możliwości zaprzeczenia ojcostwa).

5. Wzorcem kontroli w niniejszej sprawie jest również art. 64 = w zw. z art. 21 ust. 1 Konstytucji. Wymieniony wzorzec wyraża prawo własności, które należy do praw ekonomicznych i jest podstawą autonomii oraz rozwoju człowieka. Treść tego prawa przejawia się w uprawnieniach obejmujących „konstytucyjnie gwarantowaną wolność nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim” (wyrok TK z 30 października 2001 r., sygn. akt K 33/00). Istota tego prawa obejmuje – według utrwalonego orzecznictwa TK – w szczególności możliwość korzystania z przedmiotu własności i pobierania pożytków (wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98). W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że prawo własności, choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom (m.in. wyroki TK

z: 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98). W nauce prawa podnosi się, że własność podlega słabszej ochronie niż prawa osobiste czy polityczne (zob. L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2002, komentarz do art. 64, s. 17).

Zgodnie z art. 21 ust. 1: „Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia”. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazano, że „na ustawodawcy pozytywnym spoczywa nie tylko obowiązek pozytywny stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owo prawo mogłyby pozbawia ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać” (zob. wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98; 29 czerwca 2004 r., sygn. akt P 20/02; 21 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 10/05, czy też 20 kwietnia 2009 r., sygn. akt SK 55/08). Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być ponadto realna. Punktem odniesienia (kryterium weryfikacji tej cechy) jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (zob. orzeczenia powołane powyżej oraz wyroki TK z: 25 lutego 1999 r., sygn. akt K 23/98; 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 19 grudnia 2002 r., sygn. akt K 33/02 oraz 20 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 26/03).

Zgodnie art. 64 ust. 1 Konstytucji, „każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia”. Z tego przepisu wynikają dla ustawodawcy dwie podstawowe konsekwencje. Po pierwsze, obowiązek powstrzymywania się od tworzenia regulacji, które mogłyby pozbawiać ochrony prawnej własności, innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia lub też ochronę tę ograniczać (tzw. obowiązek negatywny). Po drugie, konieczność zapewnienia realnej ochrony, umożliwiającej skuteczną realizację prawa własności, innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym one funkcjonują (tzw. obowiązek pozytywny) (wyroki TK z: 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 18 września 2008 r., sygn. akt K 7/07).

Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia – w myśl art. 64 ust. 2 Konstytucji – podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji nawiązuje w swojej treści do dwóch konstytucyjnych zasad. Pierwsza z nich, sformułowana w art. 21 ust. 1 ustawy zasadniczej, nakazuje organom władzy publicznej ochronę własności i prawa dziedziczenia, zaś druga

– wyrażona w art. 32 ust. 1 – nakazuje równe traktowanie wszystkich przez władze publiczne. Tak więc przywołany wzorzec kontroli pozostaje w ścisłym związku z ogólną zasadą równej ochrony, która odnosi się do wszystkich dziedzin życia społecznego, gospodarczego i zawodowego. Równa ochrona własności jest bowiem jednym z przejawów równej ochrony prawnej, zaś treść art. 32 ust. 1 Konstytucji wyznacza rozumienie art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Zasada równej ochrony własności oznacza, że właściciele, którzy znajdują się w podobnej sytuacji, powinni być traktowani według jednakowej miary oraz bez dyskryminujących i faworyzujących zróżnicowań. Implikuje to niezbędność zapewnienia tego samego poziomu ochrony prawa własności przez przyznanie tych samych uprawnień i nałożenie tych samych obowiązków. Jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to zachodzi wówczas odstępstwo od zasady równości wobec prawa. Odstępstwo od równego traktowania sytuacji podobnych nie zawsze jest konstytucyjnie niedopuszczalne, ponieważ mogą zachodzić przypadki, gdy odmiennosc tego potraktowania będzie usprawiedliwiona. Wówczas niezbędna jest ocena przyjętego kryterium różnicowania, jego racjonalności i proporcjonalności oraz zgodności z wartościami, zasadami i innymi normami konstytucyjnymi (zob. wyroki TK z: 3 lipca 2013 r., sygn. akt P 49/11; 21 lipca 2014 r., sygn. akt K 36/13).

Zakres dopuszczalnych ograniczeń prawa własności wskazuje art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji. Pierwszy z przywołanych przepisów stanowi, że ograniczenia prawa własności mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą przy tym naruszać jego istoty. Przepis art. 64 ust. 3 Konstytucji formułuje zaś wyraźną konstytucyjną podstawę do wprowadzania ograniczeń prawa własności.

2. Analiza zgodności

1. Problem konstytucyjny w niniejszej sprawie dotyczy tzw. ulgi meldunkowej. W obowiązującym prawie definicja „ulgi podatkowej” zawarta jest w art. 3 pkt 6 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325; dalej: „Ordynacja podatkowa”). Zgodnie z przywołanym przepisem: „Ilekoć w ustawie

jest mowa o: [...] ulgach podatkowych – rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku”. Takie zdefiniowanie odnośnej kategorii normatywnej nadaje jej – w rozumieniu Ordynacji podatkowej – szerokie znaczenie. W tym znaczeniu w pojęciu „ulgi” mieszczą się zarówno ulgi podatkowe *sensu stricto*, jak też zwolnienia podatkowe, jak wskazuje W. Nykiel: „Zwolnienia podatkowe są formą redukcji zakresu kwalitatywnych elementów konstrukcji podatku i oznaczają ograniczenie zakresu podmiotowego (zwolnienia podmiotowe) lub przedmiotowego (zwolnienia przedmiotowe) podatku. Ulgi zaś polegają na zmniejszeniu kwantytatywnych elementów konstrukcji podatku, czyli podstawy opodatkowania bądź stawek podatkowych lub samej kwoty podatku” (W. Nykiel, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 14). Dalej, cytowany autor wskazuje normatywną postać (formę) zwolnień podatkowych, która pozwala je odróżnić od ulg podatkowych. „W przepisach zawierających zwolnienia podatkowe występują zwroty: «zwalnia się od podatku», «wolne od podatku są». Sformułowania te pośrednio wskazują na to, że inny przepis (lub przepisy) poddaje opodatkowaniu pewną kategorię podmiotów bądź określony przedmiot, a przepis zwalniający z niego stanowi swoistą korektę zakresu podmiotowego lub przedmiotowego podatku” (*ibidem*, s. 16). Stąd też w przypadku tzw. ulgi meldunkowej mamy do czynienia w istocie ze zwolnieniem podatkowym, które odpowiada jego kryteriom wskazanym w doktrynie, ponieważ, jak wskazano wyżej, występuje w nim zwrot „wolne od podatku są”. Co więcej, powołany przepis spełnia kryteria, jakie stawianesą przed zwolnieniem przedmiotowym. Jak wyjaśnia W. Nykiel: „Zwolnienie przedmiotowe polega na tym, iż jeśli jakikolwiek podmiot *P* znajduje się w sytuacji *S* o cechach *z*, to nie ciąży na nim obowiązek świadczenia podatkowego” (W. Nykiel, *Zwolnienia podatkowe (wybrane zagadnienia teoretyczne)* [w:] *Księga Jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 300-301). Należy więc przyjąć, że art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. jest negatywnym sposobem wyznaczenia zakresu przedmiotowego, będąc *sui generis* uzupełnieniem, mającego charakter podstawowy, pozytywnego sposobu wyznaczenia tego zakresu w art. 9 u.p.d.o.f.

Poczynione w ten sposób ustalenia prowadzą do wniosku, że zwolnienie z art. 21 ust. 1 pkt 126 w związku z art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. (oraz w związku z art. 8 ust. 1 i ust. 3 z.u.p.d.o.f.) jest odstępstwem od zasady powszechności i równości opodatkowania. Potwierdza to „omówiona wyżej konstrukcja przepisów wprowadzających zwolnienia i używane w nich zwroty (*ibidem*, s. 302). Tym niemniej ustalenie to ma znaczenie jedynie terminologiczne, nie wpływa ono na możliwość oceny konstytucyjności tzw. ulgi meldunkowej, bowiem podobnie jak inne rozwiązania odnoszące się do prawa daninowego mieści się w obecnej w art. 217 Konstytucji kategorii „określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, następuje w drodze ustawy”. Rzecz jasna ustawodawca nie ma obowiązku uwzględniania w prawie podatkowym ulg i umorzeń oraz zwalniania jakichkolwiek podmiotów od podatków, tym niemniej jeżeli zdecyduje się to uczynić, musi zachować przy tym zgodność z Konstytucją, w tym w szczególności z zasadą równości czy też zasadą poprawnej legislacji.

2. Artykuł 217 Konstytucji przekazuje ustawodawcy kompetencję do nakładania podatków, innych danin publicznych, określania podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. Zawiera on bardzo szeroki zakres swobody regulacji w ustawie zarówno różnych elementów prawa podatkowego. Ustawodawca nie może jednak w sposób dowolny regulować tych materii w ustawie, lecz powinien respektować zasady konstytucyjne, m. in. zasadę równości, wyrażoną w art. 32 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że „ustawodawca ma prawo do zmiany celów strategicznych prowadzonych przez siebie polityk, o ile nie narusza przy tym praw nabytych w niewadliwy sposób i uzasadnionych oczekiwań, a zmiana dokonuje się we właściwym trybie legislacyjnym” (wyrok TK z 29 września 2003 r., sygn. akt K 5/03). Granice tej swobody wyznaczają jednak wartości konstytucyjne, których prawodawca nie może naruszać. W jednym z orzeczeń Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „Konstytucja nakłada [...] na ustawodawcę obowiązek stanowienia prawa zgodnie z wymaganiami o generalnie określonym charakterze, takimi jak zasada demokratycznego państwa prawnego, zasada zaufania do państwa i prawa, zasada równości, proporcjonalności itp. Taki kształt zasad skierowanych do ustawodawcy nakłada zarazem na Trybunał Konstytucyjny obowiązek badania zgodności ustaw z zakreślonymi konstytucyjnie

granicami swobody ustawodawczej” (orzeczenie TK z 20 listopada 1996 r., sygn. akt K 27/95, podobnie wyrok TK z 9 czerwca 2003 r., sygn. akt SK 12/03). Zakres swobody ustawodawcy uzależniony jest – zdaniem TK – od charakteru materii prawnej będącej przedmiotem działań prawodawczych (patrz: wyrok TK z 24 czerwca 1998 r., sygn. akt K 3/98). Nie ulega jednak wątpliwości, że „[d]o ustawodawcy należy wybór rozwiązań, które uważa za optymalne z punktu widzenia potrzeb obywateli oraz wymogów rozwoju gospodarczego kraju. Swoboda wyboru nie jest jednak nieograniczona” (zob. m.in. wyrok TK z 22 czerwca 1999 r., sygn. akt K 5/99). W każdym bowiem przypadku ustawodawca musi stanowić prawo zgodnie z przywołanymi uprzednio klauzulami o charakterze generalnym, choć Trybunał Konstytucyjny interweniuje dopiero wtedy, gdy ustawodawca „przekroczy zakres swej swobody regulacyjnej w sposób na tyle drastyczny, że naruszenie wspomnianych klauzul konstytucyjnych stanie się ewidentne” (orzeczenie TK z 23 czerwca 1997 r., sygn. akt K 3/97; wyroki TK z: 22 czerwca 1999 r., sygn. akt K 5/99; 12 września 2000 r., sygn. akt K 1/00; 20 lutego 2002 r., sygn. akt K 39/00; 26 marca 2002 r., sygn. akt SK 2/01).

Odnosząc to do prawa daninowego, można wskazać, że swoboda ustawodawcy polega w tym obszarze na tym, że ma on „kompetencje w zakresie stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym, [...]. Może swobodnie określać podmioty zwolnione od podatku i jest konstytucyjnie upoważniony do dokonywania pewnych wyborów obciążeń podatkowych, jeżeli przemawiają za tym cele społeczno-gospodarcze, wyrażające wartości chronione Konstytucją” (wyrok TK z 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14, zob. także wyroki TK z: 3 listopada 1998 r., sygn. akt K 12/98; 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98). Samo „prawo do zwolnienia (odliczenia) podatkowego nie jest konstytucyjnym prawem o charakterze podmiotowym, którego naruszenie legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej. Zwolnienia podatkowe są bowiem odstępstwem od zasady powszechności i równości opodatkowania, mają zatem charakter wyjątkowy, a o ich wprowadzeniu i zakresie decyduje ustawodawca, kierując się przesłankami ekonomicznymi i społecznymi [...]. Ponadto samo wprowadzenie przez ustawodawcę zwolnienia podatkowego nie jest zasadniczo jednoznaczne z powstaniem prawa do osiągnięcia dochodów w sposób niepodlegający opodatkowaniu, swoistego «prawa do zwolnienia podatkowego», skoro zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy obywatel jest obowiązany do ponoszenia ciężarów

i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z tych względów niezasadne jest traktowanie prawa do zwolnienia podatkowego jako prawa słusznie (niewadliwie) nabytego, którego ochronę gwarantuje zasada demokratycznego państwa prawnego” (postanowienie TK z 5 grudnia 2016 r., sygn. akt Ts 141/16, a także zob. orzeczenie TK z 29 maja 1996 r., sygn. akt K 22/95; wyroki TK z: 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98, 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01; 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01, a także postanowienia TK z: 26 marca 2015 r., sygn. akt Ts 229/14; 25 września 2015 r., sygn. akt Ts 229/14; 20 czerwca 2017 r., sygn. akt Ts 141/16; 6 grudnia 2018 r. sygn. akt Ts 224/17). Jak zauważa S. Rymar: „Art. 2 i art. 84 Konstytucji nie gwarantują bowiem, ani prawa podmiotowego do zakresowego lub całkowitego zwolnienia od podatku, ani prawa podmiotowego do niepłacenia ustanowionego zgodnie z prawem podatku z uwagi na subiektywnie definiowaną zdolność do ponoszenia ciężaru podatkowego” (zdanie odrębne sędziego S. Rymara do wyroku TK z 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14). Stąd ustrojodawca nie nakazuje ustawodawcy wprowadzenia zwolnień jako bezwzględnie wymaganej treści systemu podatkowego. Konstytucja w tym kontekście pozostawia ustawodawcy zwykłą swobodę. Tym niemniej w przypadku ich wprowadzenia nakazuje mu poszanowania przywołanych wartości konstytucyjnych. Owszem powoływanie się na wartości wyrażone w ustawie zasadniczej, jedynie sporadycznie prowadzi do uznawania regulacji podatkowej za niekonstytucyjną, bowiem akurat te wartości konstytucyjne, na których opiera się prawo podatkowe, mają zdecydowanie priorytetowy charakter (zob. wyroki TK z: 26 listopada 2001 r., sygn. akt K 2/00; 12 grudnia 2012 r., sygn. akt K 1/12). Nie tworzy to jednak możliwości przyjęcia rozwiązań, które przez swoje ukształtowanie w sposób istotny uniemożliwiają obywatelowi skorzystanie z uprawnienia, które zgodnie z zasadą racjonalności prawodawcy skutecznie chciał on mu przyznać.

3. Uprzednio obowiązujące przepisy dotyczące instytucji ulgi meldunkowej wywoływały wiele wątpliwości w kwestii związanej z wymogiem złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków uprawniających do zastosowania ulgi. Ich źródłem były również wielokrotne nowelizacje przepisów określających zasady opodatkowania sprzedaży nieruchomości. W stanie prawnym obowiązującym przed 2007 r. przewidywano, że opodatkowaniu podlegał przychód ze sprzedaży nieruchomości. Podatek od przychodu ustalany był w formie ryczałtu w wysokości

10% uzyskanego przychodu i był płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika (art. 28 ust. 1-2 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.). Przy czym przepisy przewidywały możliwość skorzystania z ulgi podatkowej przy sprzedaży nieruchomości. W myśl art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a i e ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. zwolnione z podatku były przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych w części wydatkowanej nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży na cele szczegółowo określone w przepisach. Podatnicy, którzy chcieli skorzystać z ww. zwolnienia obowiązani byli do złożenia w terminie 14 dni stosownego oświadczenia o tym, że przychód uzyskany ze sprzedaży przeznaczą na ww. cele (art. 28 ust. 2a ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.). Oświadczenie to miało specyficzny charakter, ponieważ uznawano je jedynie za zapowiedź spełnienia warunków do zwolnienia. W orzecznictwie wskazywano, że samo złożenie przez podatnika oświadczenia w tym trybie nie powodowało nabycia prawa do zwolnienia podatkowego. Warunkiem zwolnienia od zryczałtowanego podatku dochodowego było wydatkowanie (określonego w ustawie) przychodu - na własny budynek lub lokal mieszkalny - por. wyrok NSA z 2 grudnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1311/09).

Przedmiotowa regulacja została zmieniona z dniem 1 stycznia 2007 r. Od tej daty podatek ustalany był od dochodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw w wysokości 19% podstawy obliczenia podatku. Natomiast podstawą obliczenia podatku był dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw a kosztami, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw. Podatek płatny był w terminie złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie (art. 30e ustawy o PIT). W tym okresie obowiązywały również zaskarżone rozwiązania dotyczące ulgi meldunkowej, które zostały one wyeliminowane z obrotu prawnego z dniem 1 stycznia 2009 r. Co istotne, w uzasadnieniu do projektu ustawy zmieniającej (nr druku 1075, VI kadencja) wprost wskazano, że od początku obowiązywania instytucji ulgi meldunkowej pojawiło się wiele wątpliwości co do jej prawidłowego funkcjonowania. W efekcie uznano, że mechanizm ulgi meldunkowej nie działa prawidłowo i w tej sytuacji zaproponowano jej uchylenie i wprowadzenie nowego rozwiązania.

Tym samym, od dnia 1 stycznia 2009 r. wprowadzono nową regulację w art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o PIT. Przepis ten przewiduje, że wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat (a od dnia 1 stycznia 2019 r. nie później niż w okresie trzech lat), od końca roku podatkowego w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe. Udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Szczegółowe wyliczenie wydatków na własne cele mieszkaniowe znajduje się w art. 21 ust. 25 ustawy o PIT.

Stosownie do treści art. 30e ust. 4 ustawy o PIT po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym (PIT-39) wykazać: dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych i obliczyć należny podatek dochodowy od dochodu, do którego nie ma zastosowania ww. ulga mieszkaniowa, lub dochody korzystające ze zwolnienia.

Stąd można wskazać, że następujące w bliskich odstępach czasowych zmiany stanu prawnego, powodujące obowiązywanie różnych rozwiązań zależnie od daty nabycia przez podatnika zbywanej nieruchomości, w praktyce wywołały liczne wątpliwości co do ich prawidłowego rozumienia i w konsekwencji stosowania. Wynika to również z informacji Najwyższej Izby Kontroli o wynikach kontroli planowej nr P/13/139 w sprawie opodatkowania podatkiem PIT odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w województwie kujawsko-pomorskim. W informacji o wynikach kontroli (nr ewid. 33/2014/P/13/139/LBY) stwierdzono, że „(...) Dokonane dwukrotnie w przeciągu trzech lat, zasadnicze zmiany przepisów regulujących kwestie opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych spowodowały liczne wątpliwości związane z ich zastosowaniem. W latach objętych badaniem zmieniała się linia orzecznicza i interpretacyjna, stanowisko Ministra Finansów w sprawie stosowania przepisów ustawy o PIT regulujących kwestie opodatkowania odpłatnego zbycia, co nie pozostawało bez wpływu na działalność urzędów w kontrolowanym okresie. W praktyce najwięcej wątpliwości interpretacyjnych i zamieszania wywołały

przepisy dotyczące zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2008 r. (...)", które są przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej. W ocenie Sejmu, przedstawiony powyżej stan rzeczy będący przykładem negatywnych praktyk legislacyjnych stanowił naruszenie wywodzonej z art. 2 Konstytucji zasady pewności prawa, a także innych zasad wywodzonych z art. 2 wskazanych jako wzorce kontroli przez skarżącą.

4. Trzeba bowiem wskazać, że dla skorzystania z tzw. ulgi meldunkowej niezbędne było, zgodnie z wykładnią językową oraz stanowiskiem doktryny, spełnienie łącznie dwóch warunków: „1) faktyczne zameldowanie, 2) złożenie w odpowiednim terminie oświadczenia o zameldowaniu” (S. Brzeszczyńska, *Ulga meldunkowa*, „Nieruchomości” 2011, nr 10, Legalis). Analogiczne stanowisko w tej kwestii zajęły A. Leszczyńska, E. Serwan, stwierdzając, że „[o]prócz obowiązku meldunkowego, dla skorzystania z ulgi konieczne jest również złożenie przez podatnika w urzędzie skarbowym stosownego oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia (nie ma urzędowego formularza) w terminie 14 dni od dnia odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego” (A. Leszczyńska, E. Serwan, *Zasady opodatkowania zbycia nieruchomości do 31.12.2008 r. i po 1.1.2009 r.*, „Nieruchomości” 2009, nr 1, Legalis). Taki też pogląd na początku wyrażały sądy administracyjne, które podkreślały, że termin do złożenia oświadczenia o zameldowaniu jest terminem prawa materialnego, co oznacza niedopuszczalność jego przywrócenia (zob. wyroki: WSA w Szczecinie z 26 marca 2009 r., sygn. akt I SA/Sz 22/09; WSA w Łodzi z 7 lipca 2009 r., sygn. akt SA/Łd 341/09; WSA w Bydgoszczy z 7 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 356/10; WSA w Bydgoszczy z 7 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Bd 73/11). Pogląd taki wyrażał również Naczelny Sąd Administracyjny, wskazując, że: „Skoro ustawa wprost stanowi, że warunkiem skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest złożenie w terminie wymaganego prawem oświadczenia, należy przyjąć, że niezłożenie takiego oświadczenia wyłącza możliwość powstania uprawnienia podatnika do zwolnienia podatkowego i to niezależnie od przyczyn, z powodu których oświadczenie to nie zostało złożone” (wyrok NSA z 27 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 1064/12, zob. także: wyroki NSA z: 7 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 670/15; 2 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 203/16; 27 listopada 2018 r., sygn. akt II FSK 3152/16). Wynika stąd, że skorzystanie ze

zwolnienia zależało nie tylko od zameldowania przez co najmniej 12 miesięcy na pobyt stały, lecz także konieczne było złożenie w terminie oświadczenia o tym fakcie.

Niezależnie od tych przepisów u.p.d.o.f. wielu podatników ze względu na przedstawiony w pkt. 3 zmienny stan prawny nie dopełniło w 14-dniowym terminie obowiązku zgłoszenia do urzędu skarbowego oświadczenia o zameldowaniu. Według szacunków prowadzonych przez Ministerstwo Finansów w latach 2008-2017 „ok. 18,6 tys. podatników, z uwagi na niezłożenie w ustawowym terminie oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia z opodatkowania, nie mogło skorzystać z tzw. ulgi meldunkowej” (Odpowiedź na interpelację nr 22261 w sprawie ofiar tzw. ulgi meldunkowej z 15 czerwca 2018 r., znak DPP4.054.7.2018). Okoliczności te skłoniły Rzecznika Praw Obywatelskich do podjęcia działań, które „miały na celu doprowadzenie do ukształtowania się korzystnej dla podatników linii orzeczniczej, zarówno w odniesieniu do spraw tzw. wymiarowych, jak i umorzeniowych”. Rzecznik „wskazał na konieczność [...] opowiedzenia się za prokonstytucyjną wykładnią przepisów warunkujących przyznanie ulgi meldunkowej, tak aby w jak najszerszym zakresie dopuścić możliwość skorzystania przez obywateli z tego zwolnienia” (pismo RPO, V.511.328.2020.EG).

W następstwie działań Rzecznika Praw Obywatelskich sądy administracyjne zaczęły „wyrażać pogląd liberalny” dopuszczający możliwość złożenia wymaganego oświadczenia w sposób dorozumiany (np. w ramach zeznania podatkowego czy na podstawie aktu notarialnego przekazanego organom za pośrednictwem notariusza) „albo nawet pogląd w ogóle znoszący istotność oświadczenia” (*Kierunek orzeczniczy: złożenie oświadczenia jako przesłanka ulgi meldunkowej*, Legalis). Sądy administracyjne, które zaczęły odchodzić od wykładni literalnej art. 21 ust. 1 pkt 126 w związku z art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., orzekając na korzyść podatników, dowodziły niezgodności obowiązku złożenia oświadczenia o zameldowaniu na pobyt stały z Konstytucją. W konsekwencji doszło do tego, że w orzecznictwie sądów administracyjnych zaczął dominować pogląd, według którego „samo niezłożenie oświadczenia o spełnieniu tego warunku nie może pozbawiać prawa do takiej ulgi” (wyrok NSA z 10 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 457/18, zob. również wyrok WSA w Warszawie z 7 marca 2019 r., sygn. akt SA/Wa 1202/18 i wyroki NSA z: 31 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 3685/18; 19 września 2019 r., sygn. akt II FSK 2906; 5 grudnia 2019 r., sygn. akt II FSK 43/18).

5. Zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku. Jak wskazał Trybunał w wyroku z 24 lutego 2003 r., sygn. akt K 28/02, zasady poprawnej legislacji są funkcjonalnie związane z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te obejmują między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów. Przepisy powinny być formułowane w sposób jasny i precyzyjny. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów poprawnych pod względem językowym, klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów. Natomiast przepisy precyzyjne to przepisy sformułowane w możliwie najwyższym stopniu jednoznacznie tak, by ograniczyć interpretatorowi zbędne wątpliwości w odtworzeniu z nich norm prawnych wyznaczających co, kto i kiedy powinien czynić. W wyroku z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, Trybunał Konstytucyjny zwrócił także uwagę, że: „z tych samych względów, dla których niedopuszczalne jest odsyłanie w (...) materii [podatkowej – uwaga własna] do aktów wykonawczych, jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. (...) Zaznaczając, że "wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez Trybunał jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa", Trybunał Konstytucyjny wskazywał na obowiązek ustawodawcy "szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji. Zasady te wymagają m. in. by ustawodawca precyzyjnie wyjaśnił, jakie znaczenie nadał pojęciu, którym się posługuje". Trybunał podkreślił również, że "Naruszeniem zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa byłoby uchwalenie ustawy, w której używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub też umożliwiają dowolną ich interpretację". Wyżej

wskazane zasady nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Rozwijając powyższe stanowisko Trybunał Konstytucyjny podkreślił, iż „Po pierwsze – każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw”. (wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06). Jako naruszenie zasad prawidłowej legislacji (a tym samym funkcjonalnie powiązanych z tym zakazem zasad pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa) oceniać należy takie niepoprawne, niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Wspomniane niepoprawne, niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu (zwane również naruszeniem zasady określoności prawa) powoduje bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. W takim przypadku o ograniczeniu konstytucyjnych praw i wolności w istocie bowiem decyduje sąd albo inny organ władzy publicznej, interpretując te przepisy, a nie ustawodawca, co również w sposób wyraźny narusza normę wynikającą z art. 217 Konstytucji, zgodnie z którą nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

W ocenie Sejmu nie ma wątpliwości, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia z takim przypadkiem. Bowiem przedstawiona powyżej korzystna

z perspektywy podatników linia orzecznictwa sądów administracyjnych ukształtowała się wskutek odejścia od wykładni językowej. Nastąpiło to, jak sugerują powołane wyżej wyroki WSA i NSA, poprzez zastosowanie w praktyce orzeczniczej zasady (reguły pre-interpretacyjnej) *omnia sunt interpretanda*, która wymaga reakcji interpretatora na zastosowanie zasad, reguł i wskazówek zawartych w określonej koncepcji wykładni prawa. W odnośnej sprawie sądy nie opowiedziały się jednak za określoną koncepcją, poprzestając na ogólnym wskazaniu, że „w procesie wykładni prawa interpretatorowi nie wolno [...] całkowicie ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu” (zob. np. wyrok NSA z 10 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 457/18). Tym niemniej tego typu użycie zasady *omnia sunt interpretanda* jak zauważa M. Zirk-Sadowski: „bez zrelatywizowania jej do określonej teorii interpretacji wydają się wyłącznie destrukcyjne. [...]. Wśród osób uczestniczących w postępowaniach sądowych wywołuje to wrażenie autorytarności władzy sądowej, a nawet przekonanie, że są przedmiotem «sądowej przemocy językowej». Zasada *omnia sunt interpretanda* staje się wówczas przejawem nowego wymiaru niezawisłości sędziowskiej, a mianowicie niezawisłej władzy nad znaczeniem tekstu prawnego” (M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia prawa a wspólnota sędziów [w:] W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, red. A. Choduń, S. Czepita, Szczecin 2010, s. 72-73). Stąd szczególnie w doktrynie prawa podatkowego ugruntował się pogląd o prymacie wykładni językowej. Ten prymat wynika z prostego założenia, a mianowicie „język, jego słowa i gramatyka, są jedynym nośnikiem informacji o woli prawodawcy, formą przekazu trafiającego do adresatów norm prawych. Taki przekaz – ze względu na jego wyłączność – powinien być maksymalnie dokładny i kompletny, gdyż jego jakość jest jednym z warunków zachowania się adresatów norm prawnych zgodnego z ich treścią (nakazami i zakazami, ewentualnie upoważnieniami). Odbiorcy tekstu prawnego mogą oczekiwać, że ich obowiązki czy uprawnienia są kształtowane w treści tekstu aktu prawnego. Takie przekonanie umacnia pewność prawa, rozumianą w tym wypadku jako powszechna zgoda co do jego treści. Stosowanie innych metod wykładni prawa – niezależnie od wagi argumentów, jakie za tym w określonych sytuacjach przemawiają – zmniejsza pewność prawa” (B. Brzeziński, M. Zirk-Sadowski, *Specyfika wykładni prawa podatkowego [w:] Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, red. W. Nykiel, M. Wilk, Łódź 2014, s. 66). Dodatkowo w doktrynie

wskazuje się, że „prymat wykładni językowej ma również wymiar normatywny. Znajduje mianowicie oparcie w przepisach konstytucyjnych. Artykuł 84 Konstytucji RP stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Skoro Konstytucja RP kładzie nacisk na ustawę jako źródło obowiązków podatkowych, to implikuje to potrzebę znajomości treści ustaw nakładających takie obowiązki. [...]. Dopuszczając – w ograniczonym zakresie – stosowanie innych metod interpretacji, wykształconych na gruncie doktrynalno-orzecznictwa, trzeba pamiętać o tym, że podatnik obowiązany jest znać ustawy podatkowe. Konstytucja RP nie zobowiązuje go jednak do znajomości ani orzecznictwa sądowego, ani też doktryny prawa” (*eidem*).

Należy jednak podkreślić, że prymat wykładni językowej w prawie podatkowym nie zawsze jest regułą. „W procesie wykładni prawa podatkowego widoczny staje się rodzaj wrażliwości na kontekst [normatywny – uwaga własna], w którym dokonuje się sądownictwo” (*eidem*, s. 74). Według doktryny na ten kontekst normatywny składają się w szczególności normy konstytucyjne, które „pozwalają sędziemu, by w wypadku sprzeczności ustawy z Konstytucją odmówił zastosowania ustawy i rozstrzygnął sprawę przy bezpośrednim zastosowaniu Konstytucji, oczywiście wówczas gdy z Konstytucji można w danej sytuacji wyprowadzić konkretną normę prawną” (A. Gomułowicz [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 179). Oznacza to, że sędzia sądu administracyjnego, by nie dopuścić się w konkretnym przypadku obrazy norm prawa musi być wyczulony na dwie kwestie: „1) ma prawo stosować Konstytucję bezpośrednio tam, gdzie nie ma podstawy prawnej w ustawie, a przepis Konstytucji jest wystarczająco konkretny, aby mógł być samodzielnie zastosowany, 2) może oceniać zgodność ustawy z Konstytucją i jeśli stwierdzi brak tej zgodności, może samodzielnie odmówić zastosowania danego przepisu albo wystąpić z odpowiednim pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego na podstawie art. 193 Konstytucji” (*ibidem*, s. 181). Tym niemniej w ocenie Sejmu, w przedmiotowym przypadku odejścia od wykładni językowej nie można uzasadnić, a poza tym w praktyce możliwość skorzystania przed danego podatnika z tzw. ulgi meldunkowej pozostawała uzależniona od momentu, w którym swoje orzeczenie wydał sąd administracyjny mimo, że przypadki tych osób były tożsame.

6. Zasada określoności regulacji prawnych, ma swoje źródło normatywne w art. 2 Konstytucji (zob. np. wyroki TK z: 4 listopada 2003 r., sygn. akt SK 30/02; 10 listopada 2004 r., sygn. akt Kp 1/04; 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06; 12 czerwca 2008 r., sygn. akt K 50/05; 30 września 2008 r., sygn. akt K 44/07; postanowienie TK z 14 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 24/05; B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2012, komentarz do art. 2, nb. 9; W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. V, red. L. Garlicki, Warszawa 2007, komentarz do art. 2, s. 48 i n.). Zasada ta wymaga, aby „przepisy prawne były formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny” (wyrok TK z 7 listopada 2006 r., sygn. akt SK 42/05; zob. też wyroki TK z: 11 stycznia 2000 r., sygn. akt K 7/99; 12 czerwca 2008 r., sygn. akt K 50/05; W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, komentarz do art. 2, s. 49). Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że wywodzone z art. 2 Konstytucji zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (zasadę lojalności państwa względem obywateli) oraz związana z nią zasada pewności prawa, jak również wyprowadzane z nich zasady pochodne drugiego stopnia, w tym m.in. zasada prawidłowej legislacji, obejmująca zasadę określoności prawa na tle konkretnych stanów faktycznych spletają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce zwykle oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo. Z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa. Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 21 marca 2001 r. (sygn. akt K 24/00) z: „zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny winien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na wyegzekwowanie” (zob. też wyrok TK z 12 czerwca 2008 r., sygn. akt K 50/05; W. Sokolewicz [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, komentarz do art. 2, s. 48).

Należy dodać, że „ocena zgodności przepisów prawa z zasadą określoności regulacji prawnych musi uwzględniać specyfikę poszczególnych gałęzi prawa, charakter adresatów ustanowionych norm prawnych, a także wagę praw jednostki i interesów, których dotyczy dana regulacja. Mniejsza precyzja sformułowań może wynikać z konieczności uwzględnienia różnorodności sytuacji w określonej sferze życia społecznego. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że «dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego» (por. np. orzeczenie z 29 marca 1994 r., sygn. akt K 13/93, wyrok TK z 13 lutego 2001 r. sygn. akt K 19/99). Kwalifikowana niejasność przepisu uzasadniająca stwierdzenie niekonstytucyjności może wynikać m.in. z jego niezrozumiałości, a także z użycia pojęć o szczególnym stopniu nieostrości, stwarzających niebezpieczeństwo arbitralnej ingerencji w sferę praw i wolności konstytucyjnych” (wyrok TK z 7 listopada 2006 r., sygn. akt SK 42/05). Należy też zwrócić uwagę, że w przypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji), ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Artykuł 84 Konstytucji stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Formułuje on nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Natomiast art. 217 Konstytucji wskazuje w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, a także zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny (por. wyroki TK z: 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06; 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06).

Stąd w ocenie Sejmu, w przypadku zaskarżonych rozwiązań odnoszących się do tzw. ulgi meldunkowej, zostały one naruszone. Bowiern obywatele nie mogli w sposób oczywisty przewidzieć swojej sytuacji prawno-podatkowej, zwłaszcza w odniesieniu do konieczności złożenia oświadczenia w sprawie zameldowania w zbywanym lokalu mieszkalnym przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy. Wymienione oświadczenie nie kreowało żadnego nowego stosunku prawnego. Potwierdzało wyłącznie stan faktyczny, tj. fakt zameldowania. Z racji braku dookreślenia przez ustawodawcę treści oraz formy tego oświadczenia, adresaci normy, tj. podatnicy mieli niewątpliwą trudność w dopełnieniu wymogów, które pozwalały na skorzystanie z ulgi meldunkowej. Nie sposób również pominąć okoliczności kilkukrotnych zmian terminu

do złożenia spornego oświadczenia (początkowo w ustawie określono termin 14-dniowy, następnie przedłużono go w odniesieniu do podatników, którzy uzyskali przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub innych praw majątkowych w 2007 r. i 2008 r., a ostatecznie zmodyfikowano ten termin na mocy art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej). Ponadto niezgodne z zasadami poprawnej legislacji w obszarze prawa daninowego jest tworzenie regulacji, które za pomocą mało czytelnych przepisów przejściowych, odsyłają do niejasnych i nieobowiązujących już unormowań. Wobec przedstawionych uprzednio dynamicznych zmian w zakresie zasad opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości lub innych praw majątkowych na przestrzeni lat 2006-2009, nie sposób uznać, że odesłanie zawarte w art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej spełniało warunek szczególnej określoności przepisów prawa daninowego. Podatnicy, którzy dokonali zbycia nieruchomości w latach późniejszych, (tj. po 2009 r., gdy obowiązywał już inny stan prawny) w odniesieniu do nieruchomości i praw majątkowych nabytych w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r., mogli mieć obiektywnie istotne trudności w ustaleniu przepisów znajdujących do nich zastosowanie. Po formalnym uchyleniu art. 21 ust. 1 pkt 126, a także art. 21 ust. 21 i 22 ustawy o PIT, w ustawie o PIT nie było bowiem regulacji odsyłających wprost do ustawy zmieniającej i jednocześnie obowiązywały już zupełnie inne zasady opodatkowania w tym przypadku. Taki stan rzeczy godził szczególnie w prawa osób, które podobnie jak skarżąca nie są profesjonalnymi uczestnikami obrotu prawnego. Takie stanowisko potwierdza także ostatnie orzecznictwo sądów administracyjnych, w którym wprost stwierdza się, że „(...) sąd – uwzględniając wytyczne dotyczące przyzwoitej legislacji, czytelności regulacji podatkowych dla ich adresatów, wyrażane wielokrotnie w orzecznictwie — dostrzega, że sporna ulga, dziś mająca walor historyczny, obowiązująca przez dwa lata [2007 i 2008] była ulgą o trudnej do odczytania dla podatnika [co do zasady — nieprofesjonalnego – uwaga własna] konstrukcji (...)” (wyrok WSA w Warszawie z 7 marca 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 1202/18).

Powodowało to – jak już uprzednio wspomniano – również wszczynanie wielu sporów sądowych, początkowo sądy przyjmowały, że skoro w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT ustawodawca posługuje się zwrotem „z zastrzeżeniem ust. 21 i 22”, to oznacza, że kluczowe znaczenie ma art. 21 ust. 21 ustawy o PIT. Zgodnie z przywołanym przepisem zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 126, miało zastosowanie do przychodów podatnika, który w terminie 14 dni od dnia dokonania

odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego złoży oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika. Termin ten ostatecznie został wydłużony na mocy art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej. Ostatecznie sądy stwierdzały, że ustawodawca uzależnił możliwość skorzystania z ulgi meldunkowej od jednoczesnego spełnienia dwóch warunków, tj. bycia zameldowanym w zbytym lokalu mieszkalnym przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą jego zbycia oraz złożenia oświadczenia w terminie zakreślonym przepisem prawa we właściwym urzędzie skarbowym – por. np. wyrok NSA wydany w sprawie skarżącej z lipca 2018 r. (sygn. akt), ale także wyroki NSA z: 2 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 203/16 i 27 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 1064/12.

Drugi kierunek orzeczniczy zakładał, że z uwagi na brak określenia jakichkolwiek warunków dotyczących, tak formy, jak i treści oświadczenia o spełnieniu warunków ulgi meldunkowej, w każdej sprawie ocenie należy poddać całokształt okoliczności faktycznych w celu ustalenia, czy podatnik wyraził w jakikolwiek sposób swoją wolę o zamiarze skorzystania z tej ulgi. Należy zatem przeanalizować wszystkie dokumenty mogące mieć znaczenie z punktu widzenia wymogu przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 126 w zw. z art. 21 ust. 21 ustawy o PIT oraz art. 8 ustawy zmieniającej, które zostały złożone do urzędu skarbowego, a wątpliwości należy tłumaczyć na korzyść podatnika. Zdaniem sądów oświadczenie mogło wynikać z: przekazanego do organu podatkowego przez notariusza aktu notarialnego dotyczącego odpłatnego zbycia nieruchomości, zawierającego informację o zameldowaniu podatnika pod danym adresem, ze złożonego przez podatnika zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) za rok podatkowy, nawet gdy formularz ten nie miał zastosowania do dochodów objętych tym zwolnieniem, a także ze złożonego przez podatnika zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) za rok podatkowy PIT-36 i PIT-37 oraz wpisania w rubryce dotyczącej rozliczenia podatku z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowych „0” bądź brak tego rodzaju wpisu i w ten sposób zadeklarowanie, że podatek z tytułu odpłatnego zbycia nie jest należny (por. np. wyroki NSA z: 11 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 1960/17; 27 września 2018 r., sygn. akt II FSK 2556/16; 22 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 167/17).

Zgodnie zaś z najnowszym orzecznictwem sądów administracyjnych, w sytuacji, w której nie budzi wątpliwości, że podatnik zamieszkiwał pod danym adresem i był

zameldowany w tym miejscu przez wymagane co najmniej 12 miesięcy, uzależnianie uprawnienia do skorzystania z ulgi meldunkowej od złożenia oświadczenia o spełnianiu warunków do takiej ulgi, nie czyni zadość konstytucyjnej zasadzie proporcjonalności – por. prawomocne wyroki WSA w Warszawie z: 7 marca 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 1201/18, sygn. akt III SA/Wa 1202/18; 26 czerwca 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 2949/16; 18 lipca 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 2770/18; wyrok NSA z 31 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 3684/18 czy nieprawomocny wyrok WSA w Łodzi z 26 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Łd 745/19.

Niezależnie od powyższego podkreślić należy, że w odpowiedzi na interpelację poselską nr 22261, wskazano, że „(...) ze zgromadzonych przez Ministerstwo Finansów

szacunkowych danych za lata 2008-2017 wynika, że ok. 18,6 tys. podatników, z uwagi na niezłożenie w ustawowym terminie oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia z opodatkowania, nie mogło skorzystać z tzw. ulgi meldunkowej (...)”. Niewątpliwie świadczy to o tym, że problem będący przedmiotem skargi konstytucyjnej nie ma charakteru jednostkowego, bowiem znacząca grupa podatników nie mogła poradzić sobie z odczytaniem treści zaskarżonych przepisów.

Powyżej przedstawione okoliczności jednoznacznie wskazują na zawichość i nieprzejrzystość przepisów regulujących zasady opodatkowania zbycia nieruchomości w latach 2007-2009 r., które uzasadniają wyeliminowanie ich z obrotu prawnego jako niezgodnych także z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Owszem, Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 4 czerwca 2013 r. (sygn. akt P 43/11) podkreślał, że ustawodawca podatkowy może nakładać różne, nawet restrykcyjne wymogi proceduralne na podatników w celu wykonania ciężących na nich obowiązków podatkowych. Niemniej jednak, jeżeli prawodawca postanowi o przyznaniu szczególnego rodzaju uprawnień podatkowych, zobowiązany jest w maksymalny w danym stanie prawnym i faktycznym sposób, stanowiąc odpowiednie wymogi proceduralne, materialne oraz ustrojowe, realnie umożliwić beneficjentom skorzystanie z przyznanego uprawnienia. Tworząc instytucje pozorne lub niewykonalne, prawodawca narusza bowiem konstytucyjną zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzoną z art. 2 Konstytucji.

W ocenie Sejmu, w przypadku tzw. ulgi meldunkowej przepisy nie zapewniały podatnikom realnej możliwości skorzystania ze zwolnienia, jakim była ulga meldunkowa. Niska jakość legislacyjna kwestionowanej regulacji (wielokrotne zmiany

zasad opodatkowania, brak wzoru oświadczenia, niejasna dla przeciętnego adresata treść norm prawnych, ukrytych w przepisach przejściowych poprzez odesłania do przepisów już nieobowiązujących, wielokrotne zmiany terminu do złożenia oświadczenia, jednym razem na mocy Rozporządzenia, innym razem na mocy ustawy zmieniającej) niewątpliwie przyczyniły się do powstania stanu niepewności wśród podatników. Kumulacja tych wszystkich elementów doprowadziła do stworzenia pułapki normatywnej. W konsekwencji, w wielu przypadkach, pomimo tego, że obywatele spełniali w rzeczywistości warunek bycia zameldowanym przez okres co najmniej 12 miesięcy, utracili prawo do zwolnienia podatkowego wyłącznie z powodów formalnych, jakim był brak terminowego złożenia oświadczenia w tym zakresie. Ulga meldunkowa stała się więc instytucją pozorną, gdyż działający w zaufaniu do państwa i stanowionego przez nie prawa podatnicy nie byli w stanie jednoznacznie ustalić, a następnie prawidłowo zrealizować ciążącego na nich obowiązku o charakterze wyłącznie formalnym.

W konsekwencji w przypadku skarżącej, jak również innych osób znajdujących się w tożsamej sytuacji doszło do naruszenia praw ekonomicznych poprzez pozbawienie ich realnej możliwości skorzystania z ulgi meldunkowej, w sytuacji gdy nie budziło wątpliwości, że spełnili warunek materialny. Tym samym, ukształtowana niezgodnie z ustawą zasadniczą instytucja ulgi meldunkowej negatywnie oddziaływała na prawa majątkowe podatników, w szczególności na konstytucyjnie chronione prawo własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji). Przepis ten gwarantuje bowiem obowiązek tworzenia konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony – por. wyrok Trybunału z 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09). W tym przypadku wyżej wymienionych gwarancje nie zostały zapewnione. Stąd też w ocenie Sejmu zaskarżona regulacja ze względu na istotne rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych jest przypadkiem kwalifikowanego naruszenia zasad poprawnej legislacji.

7. Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. W kontekście przepisów prawa podatkowego należy odczytywać zasadę równości przez pryzmat obowiązku określania ponoszonych ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Odnosząc zasadę równości do prawa

podatkowego można wskazać, że w związku z art. 217 Konstytucji pozwala ona na sformułowanie zasady, którą można określić mianem „sprawiedliwości podatkowej”, w oparciu o którą można wywieść iż, jeżeli można ustalić, iż jeżeli dwa takie same podmioty spełniają w taki sam sposób warunki przewidziane literalnie przepisami ustawy, to powinny być traktowane w sposób jednakowy. Na powyższe zwrócił uwagę również Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z 18 października 2011 r. (sygn. akt. SK 21/10) wskazał, iż „Sprawiedliwość podatkowa, określona w art. 84 Konstytucji, jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Zasada powszechności oznacza, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (por. L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom 3, Warszawa 2003, uwagi do art. 84, s. 10)”. Nakaz równej ochrony praw majątkowych tej samej kategorii – podobnie jak ogólna zasada równości – podlega ograniczeniom, pod warunkiem przyjęcia uzasadnionego kryterium zróżnicowania. Należy zwrócić uwagę, że w warunkach demokratycznego państwa prawnego podatnik powinien móc założyć, że ten sam przepis podatkowy będzie w sposób jednolity stosowany w odniesieniu do wszystkich podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji. Przepis prawa podatkowego jest bowiem prawem obowiązującym w równym stopniu wszystkich obywateli, a jego zastosowanie nie może być uzależnione od kierunku wykładni przyjętego przez organy podatkowe i sądy administracyjne orzekające w danej sprawie, jak miało to miejsce w przypadku tzw. ulgi meldunkowej.

8. Odnosząc się do zasady proporcjonalności, należy wskazać, że zasadniczo zgodność z Konstytucją regulacji daninowej nie może być kwestionowana w związku z zarzutem nadmiernego fiskalizmu, wówczas adekwatnym wzorcem

kontroli konstytucyjności takiej regulacji jest właśnie zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji – por wyrok TK z 12 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 13/15). Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny wyraża stanowisko, zgodnie z którym art. 31 ust. 3 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji (stanowiącym, że własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności) mogą być adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daninowego, m.in. wtedy, gdy regulacje daninowe normują nie sferę nakładania obowiązków daninowych, ale sferę realizacji tego obowiązku. Oznacza to możliwość powoływania omawianego wzorca w odniesieniu do zagadnień normowanych przepisami prawa daninowego związanych np. ze zwrotem podatku (por. wyroki TK z: 13 października 2008 r. sygn. akt K 16/07; 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06; 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02). Tym samym, niezachowanie koniecznej proporcjonalności, bądź stwierdzenie, że przyjęte ograniczenie jest w niepotrzebny sposób nadmierne, skutkować może niekonstytucyjnością danej regulacji. W judykaturze uznaje się, że zarzut braku proporcjonalności wymaga przeprowadzenia trójelementowego testu, polegającego na udzieleniu odpowiedzi na następujące pytania dotyczące analizowanej normy: 1) czy jest ona w stanie doprowadzić do zamierzonych przez ustawodawcę skutków (przydatność normy); 2) czy jest ona niezbędna (konieczna) dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (konieczność podjęcia przez ustawodawcę działania); 3) czyjej efekty pozostają w proporcji do nałożonych przez nią na obywatela ciężarów lub ograniczeń (proporcjonalność *sensu stricto*)

Wymienione postulaty przydatności, niezbędności i proporcjonalności *sensu stricto* składają się na treść „konieczności”, wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie wskazuje, że jeżeli dany cel jest możliwy do osiągnięcia przy zastosowaniu innego środka, nakładającego mniejsze ograniczenia na prawa i wolności, to zastosowanie przez ustawodawcę środka bardziej uciążliwego wykracza poza to, co jest konieczne, a zatem narusza Konstytucję (por. wyroki TK z: 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94; 27 kwietnia 1999 r., sygn. akt P 7/98). Odnosząc to do niniejszej sprawy, cel zwolnienia, jakim była ulga meldunkowa, mógł zostać zrealizowany już po spełnieniu warunku materialnego, tj. bycia zameldowanym w zbywanym budynku lub lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia. Bowiem oświadczenie o spełnieniu przesłanek do skorzystania ze zwolnienia potwierdzało wyłącznie fakt zamieszkiwania przez podatnika przez okres

12 miesięcy w zbywanym lokalu. Było więc oświadczeniem w kategoriach oświadczenia wiedzy, stwierdzającego wyłącznie stan faktyczny, nie kreowało więc żadnego nowego stosunku prawnego. Istotnym jest to, że sam fakt zameldowania w danym w budynku lub lokalu na pobyt stały jest okolicznością, która może być w każdym czasie zweryfikowana na podstawie dokumentu urzędowego, wystawianego przez organ gminy lub miasta. Dodatkowo wskazać należy, że także organ podatkowy może we własnym zakresie pozyskać dane z rejestru PESEL, obejmujące adres i datę zameldowania na pobyt stały, a także datę wymeldowania z pobytu stałego. Wobec tego uzależnienie uprawnienia do skorzystania z ulgi meldunkowej od złożenia oświadczenia o spełnianiu warunków do takiej ulgi, nie czyniło zadość konstytucyjnej zasadzie proporcjonalności. Ustawodawca bowiem zobowiązywał podatnika do poinformowania organu o faktach, które to fakty organ może zweryfikować we własnym zakresie. Uchybiał więc wymogowi niezbędności (konieczności), bowiem samo spełnienie warunku materialnego przez podatnika prowadziło już do zamierzonego przez ustawodawcę rezultatu, tj. możliwości skorzystania ze zwolnienia. Natomiast uzależnienie prawa podatnika do zwolnienia z opodatkowania przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości wyłącznie od spełnienia warunków formalnych w sytuacji, gdy organy państwa dysponowały możliwościami samodzielnej skutecznej kontroli przesłanek zwolnienia (poprzez zasięgnięcie informacji z państwowych systemów teleinformatycznych) prowadzi do istotnego naruszenia proporcji pomiędzy obowiązkami podatnika, a możliwościami kontroli celów ulgi meldunkowej. Również sądy administracyjne w swoim orzecznictwie wskazywały na to, że obowiązek złożenia przez podatników oświadczenia co do warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT oraz stosownie do art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej nie spełniał wymogów zasady proporcjonalności wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Przykładowo WSA w Warszawie w wyroku z 7 marca 2019 r. wskazał, że „wymóg złożenia przez podatnika oświadczenia co do warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz stosownie do art. 8 ust. 3 ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw [oświadczenie o zameldowaniu na pobyt stały przez okres co najmniej 12 miesięcy] nie spełniał standardów konstytucyjnej zasady proporcjonalności”. Analogiczne stanowisko zajął przykładowo także NSA w wyroku

z 31 lipca 2019 r. (sygn. akt II FSK 3684/18), w którym wskazał, że „samo niezłożenie oświadczenia o spełnieniu tego warunku nie może pozbawiać prawa do ulgi [meldunkowej – uwaga własna]”. Podobnie NSA w wyroku z 10 stycznia 2020 r., który uznał, że przywołany przepis nie spełniał wymogów zasady proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji. W ocenie NSA „zasada proporcjonalności w konstruowaniu zwolnienia podatkowego (tutaj: «ulgi meldunkowej») wymaga uchwycenia znaczenia danego wymagania (w tym wypadku złożenia informacji o zamiarze skorzystania z ulgi) dla stwierdzenia, czy podatnik ma prawo do skorzystania z danej preferencji podatkowej”. Sądy administracyjnie słusznie wskazywały, że nie może budzić wątpliwości, że spełnienie celu (funkcji) przepisu regulującego ulgę meldunkową następuje już po spełnieniu pierwszego warunku, tj. podatnik, który był zameldowany w zbywanym lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą jego zbycia, spełnił już cel zwolnienia z opodatkowania. Trudno byłoby bowiem zakładać, że cel przepisu kreującego zwolnienie podatkowe realizowany jest poprzez oświadczenie podatnika, które *nota bene* wcale nie musi odpowiadać stanowi faktycznemu. Owszem orzekanie w sposób wskazany powyżej, może wskazywać, że sądy administracyjne przekraczają zapisane w Konstytucji uprawnienia (por. J. Małecki, *Prawotwórcza rola orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, z. 4, s. 33-36), tym niemniej w ocenie Sejmu dokonywały one prawidłowej ustaleń na gruncie naruszenia przez kwestionowane rozwiązanie zasady proporcjonalności.

Przy ocenie należy również uwzględnić, że – jak wynika z prac ustawodawczych – celem wprowadzenia ulgi meldunkowej miała być walka ze spekulacją na rynku nieruchomości. Tym samym, *ratio legis* omawianej regulacji polegało na doprowadzeniu do zwolnienia z opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w każdym przypadku, gdy ich celem miała być poprawa bytu rodziny, a zbycie nie miało charakteru zarobkowego. W konsekwencji ustawodawca jako warunek zwolnienia wskazał na okoliczność bycia zameldowanym w budynku/lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia. Ustawodawca dążył więc do objęcia zwolnieniem osoby, które faktycznie zamieszkiwały w danym budynku/lokalu przez wskazany okres, czego jedynie obiektywnym potwierdzeniem miał być właśnie fakt bycia zameldowanym, a nie złożenia deklaratoryjnego oświadczenia o zaistnieniu takiego faktu. Nawet z punktu widzenia dowodowego, wydaje się, że skoro ustawodawca chciał ustanowić pewien

mechanizm weryfikacyjny, to dużo lepszym rozwiązaniem mogłoby być np. nałożenie na podatnika obowiązku przedstawienia dokumentu urzędowego, potwierdzającego fakt bycia zameldowanym w danym lokalu czy budynku w określonym przepisami terminie, z zastrzeżeniem jednak możliwości jego uzupełnienia poprzez wezwanie podatnika przez organ do przedłożenia takiego dokumentu. Wówczas nie powinno być wątpliwości, że informacja o konieczności dopełnienia ww. obowiązku trafiłaby do podatnika. Natomiast w przypadku niezrealizowania tego obowiązku, a więc niezłożenia w terminie stosownego dokumentu, to podatnik ponosiłby negatywne konsekwencje. Niemniej jednak ustawodawca wybrał inne rozwiązanie, przerzucając w całości na podatnika w sposób absolutnie nieczytelny i jednocześnie nadmiernie uciążliwy, obowiązek przedłożenia spornego oświadczenia. Wybrał więc rozwiązanie bardziej uciążliwe dla podatnika przy istnieniu możliwości wyboru rozwiązania względniejszego, a przy tym lepiej realizującego cele wprowadzanej regulacji. W ocenie Sejmu, stanowi to naruszenie zasady proporcjonalności zawartej w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

9. Odnosząc się do zarzutów związanych z wkroczeniem w konstytucyjnie chronioną sferę praw własnościowych skarżącej, należy zauważyć, że każdy podatek stanowi formę ingerencji w sferę własności jednostki i łączy się nieuchronnie z ingerencją w jej prawa majątkowe (zob. wyroki TK z: 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00). Należy zatem uwzględnić, że obciążenie obowiązkiem podatkowym nie stanowi *per se* ograniczenia konstytucyjnych praw podmiotowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (por. zdanie odrębne sędziego S. Rymara do wyroku TK o sygn. akt K 21/14). „Konstytucja w znaczącej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, [...], w odniesieniu do prawa daninowego”. Dotyczy to w jeszcze większym stopniu przepisów określających zwolnienia podatkowe, „skoro jak wspomniano, w tym zakresie swoboda ustawodawcy musi być dostatecznie duża” (postanowienie TK z 25 listopada 2009 r., sygn. akt SK 30/07).

Trybunał Konstytucyjny wskazuje jednak, że w obszarze prawa daninowego wzorce konstytucyjne odnoszące się do ochrony własności mogą być uznane za adekwatne wzorce kontroli, o ile „nie kwestionuje się samego nałożenia podatku, a jedynie kwestionuje ukształtowanie warunków, jakie muszą zostać spełnione, aby skorzystać ze zwolnienia z obowiązku podatkowego” (wyrok TK z 12 lutego 2015 r.,

sygn. akt SK 14/12, a także wyroki TK z: 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03; 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03; 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06). Jak wyjaśnia Trybunał w jednym z wyroków „istotne jest podkreślenie, że nieadekwatność art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w wypadku regulacji daninowej dotyczy jedynie kwestii nałożenia na jednostki obowiązków określonych świadczeń oraz ustalenia ich wielkości czy wysokości. Nie można zatem wykluczyć powoływania jednego lub obu z rozważanych wzorców w odniesieniu do innych zagadnień, normowanych przepisami prawa daninowego, np. związanych: 1) ze zwrotem podatku; [...] 2) z wymaganiami formalnymi, których spełnienie umożliwi obniżenie kwoty podatku (zob. wyrok TK z 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50), 3) z deklaracjami majątkowymi mającymi ułatwić organom podatkowym pozyskiwanie informacji” (wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09). Przy czym należy dodać, że wyszczególnione warunki dotyczą nie obowiązku podatkowego w ścisłym tego słowa znaczeniu, ale obowiązków instrumentalnych, tzn. takich „któr[e] (choćby pośrednio) służ[ą] realizacji funkcji prawa podatkowego – a więc przede wszystkim funkcji fiskalnej” (P. Miłucha, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019, s. 65). Jak wyjaśnia J. Małecki, każdy obowiązek podatkowy składa się bowiem z „obowiązku zapłaty podatku” oraz „obowiązków instrumentalnych”, które tworzą jedną spójną całość (por. tenże [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 365). Potwierdza to art. 84 Konstytucji, który zobowiązuje obywateli do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków nie wyróżniając żadnego z tych obowiązków z osobna. Wobec tego obowiązek złożenia oświadczenia o zameldowaniu jako obowiązek instrumentalny może podlegać ocenie konstytucyjności z punktu widzenia proporcjonalnej ingerencji w konstytucyjną zasadę ochrony własności.

Trybunał Konstytucyjny wskazał również w wyroku z 22 maja 2002 r. (sygn. akt K 6/02), że realizacja obowiązków podatkowych łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Możliwość kontroli konstytucyjności przepisów prawa daninowego w oparciu o przepis art. 64 Konstytucji była przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego m.in. w orzeczeniu z 11 grudnia 2001 r. (sygn. akt SK 16/00), w którym Trybunał stwierdził, iż „przed rozpatrzeniem zarzutu naruszenia przez zaskarżone przepisy art. 64 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny rozważył, czy wymieniony ostatnio przepis mogą stanowić adekwatny wzorzec kontroli przepisów

z dziedziny prawa daninowego. (...) należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe”.

W powołanym orzeczeniu Trybunał wskazał, iż konsekwencją zastosowania przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika, zatem przepisy te mogą podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji RP. Tak jak nie ulega wątpliwości, że ustawodawca ma prawo nakładać daniny publiczne, a tym samym ograniczać własność, tak oczywistym jest, że sposób i zakres tego ograniczenia podlega kontroli z punktu widzenia zgodności z przepisami Konstytucji RP. W szczególności, ograniczenia prawa własności muszą być zgodne ze standardami wynikającymi z art. 64 ust. 3 Konstytucji oraz – podobnie jak w przypadku innych praw konstytucyjnych – z innymi zasadami konstytucyjnymi (w tym z zasadami wyrażonymi w art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 czy art. 217 Konstytucji)

Niezależnie od tego należy mieć na względzie, że w celu skutecznego zakwestionowania zgodności z Konstytucją „nakładania podatków i ciężarów publicznych nie wystarczy powoływać się na sam fakt ingerencji we własność (majątek) *sensu largo*” (wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04), ale należy także uprawdopodobnić, że zakwestionowane przepisy kształtują obowiązek podatkowy w taki sposób, że prowadzi to przykładowo do „drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika” (wyrok TK z 16 października 2007 r., sygn. akt SK 63/06), „konfiskaty mienia” (wyrok TK z 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03) lub „zasadniczej zmiany warunków prowadzenia działalności gospodarczej” (wyrok TK z 28 listopada 2018 r., sygn. akt SK 3/14). W niniejszej sprawie skarżąca, powołując się na naruszenie praw wynikających z art. 64 w zw. z art. 21 ust. 1 Konstytucji dowiodła, że w jej przypadku

doszło do naruszenia prawa własności lub innych praw majątkowych we wskazany wyżej sposób.

Warto też, mając na uwadze istotę zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej, wskazać, że art. 64 ust. 2 Konstytucji też powinien być interpretowany i stosowany w bliskim związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 zdanie drugie). Przy odnoszeniu zasady równości do praw, które gwarantuje art. 64, jednocześnie powołuje się art. 64 ust. 2 i art. 32, zakładając, iż wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne (zob. wyroki TK z: 24 października 2001 r., sygn. akt SK 22/01; 28 października 2003 r., sygn. akt P 3/03 ; 17 marca 2008 r., sygn. akt K 32/05). Nakaz równej ochrony praw majątkowych tej samej kategorii – podobnie jak ogólna zasada równości – podlega ograniczeniom, pod warunkiem przyjęcia uzasadnionego kryterium zróżnicowania. Należy zwrócić uwagę, że w państwie prawa podatek powinien móc założyć, że ten sam przepis podatkowy będzie w sposób jednolity stosowany w odniesieniu do wszystkich podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji. Przepis prawa podatkowego jest bowiem prawem obowiązującym w równym stopniu wszystkich obywateli, a jego zastosowanie nie może być uzależnione od kierunku wykładni przyjętego przez organy podatkowe i sądy administracyjne orzekające w danej sprawie. Tymczasem w niniejszej sprawie dla wielu podatników możliwość skorzystania z dobrodziejstwa tzw. ulgi meldunkowej aktualizowała się dopiero w momencie, w którym ich sprawa trafiła na wokandę sądu administracyjnego.

Trzeba też stwierdzić, że nałożenie ciężaru podatkowego, wyłącznie z uwagi na brak spełnienia warunku formalnego w postaci konieczności złożenia oświadczenia, w sytuacji, gdy osoby te rzeczywiście były zameldowane przez wymagany przepisami okres stanowi nieuzasadniony rygor i tym samym narusza dopuszczalne granice ograniczenia prawa własności. W tym kontekście podkreślić należy, że powołanie wzorca z art. 64 ust. 3 Konstytucji jest uzasadnione w sytuacji, gdy służy wyeksponowaniu oddziaływania kwestionowanej regulacji prawnej na przysługujące obywatelowi prawo własności – tak też TK w wyroku z 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15). Z taką sytuacją mamy miejsce w analizowanej sprawie. Podatnicy mogli też doświadczać dodatkowej trudności w wykonaniu tego obowiązku bowiem jak wskazywano w orzecznictwie sądów administracyjnych „(...) sporne prawo do ulgi nie zostało opatrzone odpowiednim formularzem, w którym podatnicy mogliby

wyartykułować wolę skorzystania z ulgi, zaś obowiązek złożenia w terminie na złożenie zeznania takiego oświadczenia, wynikający z przepisu przejściowego art. 8 ust. 3 ustawy z 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, nie został opatrzony odpowiednią pozycją na formularzu zeznania ani innym instrumentem służącym pomocą w dopełnieniu tego warunku. Na okoliczność spomej ulgi ustawodawca nie przewidział też stosownego formularza, że podatnik spełnia warunki do zastosowania ulgi meldunkowej (...)” (wyrok WSA w Warszawie z 7 marca 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 1202/18). Taki stan rzeczy negatywnie oddziaływał na prawa majątkowe podatników, w szczególności na prawo własności, co stanowiło naruszenie art. 64 ust. 1 Konstytucji.

10. Mając na uwadze przedstawioną argumentację, należy stwierdzić, że art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. Nr 14, poz. 176), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. oraz w związku z art. 8 ust. 1 i ust. 3 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316) – **jest niezgodny** z art. 217 Konstytucji w zw. art. 2 (zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasada poprawnej legislacji), art. 32 ust. 1, art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz art. 64 Konstytucji w zw. z art. 21 ust. 1 Konstytucji w zakresie w jakim przesłanką skorzystania ze zwolnienia podatkowego czyni złożenie oświadczenia o zameldowaniu.

Ponadto, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wnoszę o **umorzenie postępowania** w pozostałym zakresie, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

MARSZAŁEK SEJMU

Elżbieta Witek