



RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 15 lipca 2019 r.

PK VIII TK 1.2019
(P 1/19)

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KAN C E L A R I A	
wpl. dnia	16. 07. 2019
Nr wg EZD

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z pytaniem prawnym Sądu Rejonowego Lublin-Zachód, czy „art. 10 ust. 8 litery od a do d i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 4 a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn są zgodne z art. 21 ust. 1, art. 32 ust. 1 i 2 i 64 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej” oraz „o stwierdzenie niezgodności art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z artykułem 32 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”

– na podstawie art. 42 pkt 7 oraz art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1509 ze zm.) w zakresie, w jakim ma zastosowanie do odpłatnego zbycia**

nieruchomości nabytej uprzednio przez zbywającego w drodze darowizny dokonanej przez jego wstępnego, jest zgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

- 2) w pozostałym zakresie postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

Pytanie prawne w niniejszej sprawie zostało sformułowane na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

W dniu lipca 2018 roku do Sądu Rejonowego Lublin-Zachód w Lublinie wpłynął akt oskarżenia przeciwko A B. o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2018 r., poz. 1958 ze zm., dalej: k.k.s.).

Rozpoznając przedmiotową sprawę Sąd Rejonowy Lublin-Zachód w Lublinie, dalej: Sąd pytający lub Sąd Rejonowy, powziął wątpliwość co do zgodności:

- art. 10 ust. 8 litery od a do d i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r., poz. 1509 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.) w związku z art. 4 a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 roku o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2018 r., poz. 1644 ze zm., dalej: ustawa o podatku od spadków i darowizn) z art. 21 ust. 1, art. 32 i art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP (*vide – petitum* pytania prawnego);
- art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. z art. 32 ustawy zasadniczej (*vide – postanowienie* Sądu Rejonowego z dnia 20 grudnia 2018 r., uzupełniające braki pytania prawnego).

W uzasadnieniu pytania prawnego Sąd Rejonowy stwierdził, iż przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie jest *objęcie obowiązkiem podatkowym w podatku dochodowym od osób fizycznych czynności prawnej w postaci odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości – jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, w sytuacji gdy podatnik zbywaną nieruchomość uzyskał w drodze umowy darowizny z osobą najbliższą bądź w drodze spadkobrania po takiej osobie najbliższej* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 2). W ocenie tegoż Sądu, normę prawną wyrażającą powyższy obowiązek podatkowy zdekodować można na podstawie treści art. 10 ust. 1 pkt 8 litery od a do d i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jednocześnie, zgodnie z treścią art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, przepisów przedmiotowej ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn (uzasadnienie pytania prawnego, str. 2 i 3).

Sąd pytający wskazał, że jedyną możliwością uniknięcia opodatkowania przedmiotowych środków finansowych, o których mowa w art. art. 10 ust. 8 litery od a do d u.p.d.o.f., jest skorzystanie z wyłączenia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy.

Sąd Rejonowy podniósł, iż ustawa o podatku od spadków i darowizn w sposób odmienny ocenia czynności prawne między osobami najbliższymi, których sens ekonomiczny jak i konsekwencje społeczne są analogiczne, jak w przypadku czynności prawnych, których dokonanie powoduje powstanie obowiązku podatkowego w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych (uzasadnienie pytania prawnego, str. 4). Zgodnie bowiem z normą art. 4 (tamże) [powinno być 4a, przypisek własny] ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, w przypadku uzyskania w drodze darowizny środków pieniężnych

przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę nie powstaje obowiązek podatkowy w zakresie podatku od spadków i darowizn. Sąd pytający stwierdził, że *przepisy art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a – d i art. 2 ust. 1 pkt 3 oraz art. 121 ust. 1 pkt 131* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 6) u.p.d.o.f. są niezgodne z art. 21 ust. 1, art. 32 i art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Uzasadniając zarzut niezgodności zaskarżonych przepisów z zasadą równości wobec prawa i zakazu dyskryminacji Sąd pytający podniósł m.in., iż ustawodawca, decydując się na opodatkowanie określonych przychodów (dochodów) winien czynić to w sposób, który obciążania podatkowe rozłoży na obywateli w sposób równy i sprawiedliwy. Zdaniem tegoż Sądu, decyzja ustawodawcy o opodatkowaniu przychodów ze zbycia nieruchomości w okresie pięciu lat od końca roku kalendarzowego wpływu przedmiotowej nieruchomości do majątku podatnika, nie może być więc oceniana jako neutralna z punktu widzenia Konstytucji. Ustawodawca doprowadzić miał bowiem w ten sposób do zróżnicowania jednolitej grupy podatników w oparciu o kryterium, które *nie jest usprawiedliwione merytorycznie, ani tym bardziej sprawiedliwe*. Porównanie przepisów u.p.d.o.f. z ustawą o podatku od spadków i darowizn prowadzić ma bowiem do wniosku, że *podatnicy w analogicznej sytuacji ekonomicznej i społecznej, dokonujący analogicznej czynności prawnej traktowani są w sposób odmienny jedynie z uwagi na przedmiot czynności prawnej. Przedmiot czynności prawnej tj. nieruchomość nie jest cechą istotną, która pozwala na różnicowanie podatników dysponujących tą samą cechą istotną i dyskryminowanie podatników, dla których obowiązek podatkowy znajduje uzasadnienie w treści przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 7).

Sąd Rejonowy zwrócił uwagę, iż celem kwestionowanego *opodatkowania zbycia nieruchomości w ciągu okresu 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło wybudowanie/nabycie nieruchomości było ograniczenie spekulacji na rynku nieruchomości. (...) Rzecz w tym, iż przedmiotowa norma*

utraciła charakter normy sprawiedliwej na skutek nowelizacji ustawy o podatku od spadków i darowizn (tamże). Z dniem 1 stycznia 2007 roku w ustawie o podatku od spadków i darowizn wprowadzone bowiem zostały przepisy art. 4a ust. 1 i 2, pozwalające na zwolnienie od podatku od spadków i darowizn nabycia praw majątkowych oraz środków pieniężnych w drodze darowizny lub spadkobrania pomiędzy osobami najbliższymi, pod warunkiem spełnienia warunków przewidzianych w tychże przepisach. Sąd pytający podkreślił przy tym, iż ustawa o podatku od spadków i darowizn nie nakłada na obdarowanych oraz spadkobierców obowiązku wykorzystanie uzyskanych środków na określony cel i nie ogranicza wykonania tego obowiązku terminem, jako warunków zastosowania zwolnienia podatkowego przewidzianego w przepisach art. 4a ust. 1 i 2 tej ustawy.

W ocenie tegoż Sądu, brak jest uzasadnienia dla zróżnicowanie sytuacji podatników należących do kręgu osób wskazanych w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn w zależności od przedmiotu czynności prawnej darowizny. Trudno znaleźć uzasadnienie w różnicowaniu sytuacji podatnika np. dziecka, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie, które uzyskuje darowiznę od (wstępnego) w zależności od tego, co jest przedmiotem darowizny i dalszej decyzji obdarowanego co uczyni z przedmiotem darowizny. Sprzedaż nieruchomości rodowego uzyskanego w ramach darowizny nie powinna być przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, albowiem gdyby sprzedaży dokonał darczyńca i następnie po zbyciu nieruchomości kwotę uzyskaną jako cena sprzedaży przekazał przy użyciu rachunku bankowego w ramach umowy darowizny osobie najbliższej nie doszłoby do powstania obowiązku podatkowego w ramach podatku od spadków i darowizn. Irrelevantna dla zaistnienia obowiązku podatkowego w niniejszej sprawie powinna być decyzji o darowaniu mu nieruchomości w miejsce dokonania zbycia nieruchomości w imieniu własnym i następnie darowania

oskarżonemu środków pieniężnych uzyskanych w ramach ceny sprzedaży (uzasadnienie pytania prawnego, str. 8).

Sąd pytający stwierdził, iż w sytuacji, gdy ustawodawca wprowadził rozwiązanie, zgodnie z którym obojętne z punktu widzenia prawa podatkowego jest wykorzystanie składników majątkowych w postaci środków pieniężnych uzyskanych w drodze darowizny pod warunkiem spełniania obowiązków informacyjnych i obowiązku co do formy wykonania tejże darowizny, *nie może bez pogwałcenia zasady równości nakładać na obywatela ograniczeń związanych z dysponowaniem przedmiotem darowizny, której przedmiotem jest nieruchomość. Ograniczeń co do dysponowania przedmiotową nieruchomością przez okres pięciu lat, tak aby uniknąć w ogóle powstania obowiązku podatkowego bądź wymagając wykorzystanie środków finansowych wynikających ze sprzedaży na cel mieszkaniowy, o ile podatnik postanowi nie dostosować się do swoiście określonej przez ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych pięcioletniej karencji (uzasadnienie pytania prawnego, str. 9).*

Sąd pytający zauważył ponadto, że *dla osób spoza kręgu osób najbliższych istnieje również regulacja, która prowadzi do złamania zasady równości i dyskryminuje podatników względem państwa. Określenie, w ramach tzw. ulgi mieszkaniowej, dwuletniego okresu na wykorzystanie środków uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości uzyskanej w drodze darowizny lub spadkobrania w sytuacji, gdy zastrzeżony został okres pięciu lat i to od końca roku kalendarzowego w którym doszło do nabycia następnie darowanej nieruchomości, kiedy to rozporządzenie nieruchomością powoduje powstanie obowiązku podatkowego, jest niesprawiedliwe (tamże). Według Sądu pytającego, brak jest uzasadnienia dla takiego uprzywilejowania interesów fiskalnych Skarbu Państwa i ograniczenia wykorzystania środków podlegających opodatkowaniu jedynie przez okres dwóch lat (ewentualnie po zmianie treści przepisów trzech lat) [tamże]. Jak stwierdził Sąd pytający, w świetle istniejących w Polsce realiów procesu budowlanego dotyczącego inwestycji w budownictwie jednorodzinnym,*

okres ten *jest często okresem, który uniemożliwia skorzystanie w pełni z możliwości legalnego uniknięcia opodatkowania. Stąd też art. 121 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych musi być oceniany jako sprzeczny z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 10).

Uzasadniając zarzuty niezgodności kwestionowanej z konstytucyjną zasadą ochrony własności i prawa dziedziczenia Sąd pytający wskazał m.in., że jest oczywistym, iż jednym z niezbywalnych elementów prawa własności jest prawo właściciela do wyzbycia się własności, między innymi poprzez sprzedaż oraz darowiznę elementów majątku. Ustawodawca, *różnicując opodatkowanie w ramach kategorii osób najbliższych tożsamych pod względem ekonomicznym i społecznym czynności prawnych (...) nie zapewnia ochrony prawa własności w sposób równy* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 10). W ocenie Sądu pytającego, ustawodawca preferuje zbywanie nieruchomości przez potencjalnych darczyńców i następnie przekazywanie przez nich w ramach darowizny środków pieniężnych uzyskanych z tytułu sprzedaży nieruchomości. Tymczasem brak jest podstaw do przyjęcia takich preferencji. Decyzje o przedmiocie darowizny są bowiem wypadkową różnych czynników, w tym takich, które zniechęcają darczyńców do uczestniczenia w obrocie nieruchomościami. *Zwłaszcza w przypadkach rodzinnych, gdy to zstępni zostają obdarowani, darczyńcy z uwagi na brak doświadczenia i kompetencji w ramach obrotu nieruchomościami, braku woli zapoznania się z nowymi formami obrotu jak i nowymi formami procesu poszukiwania nabywcy właściwych dla społeczeństwa elektronicznego wolą zwolnić się z tego obowiązku i przekazać nieruchomość do dysponowania młodszemu pokoleniu, które jest w stanie sprostać wyzwaniom jak i zagrożeniom współczesnego obrotu nieruchomościami* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 11).

W postanowieniu z dnia 20 grudnia 2018 r., uzupełniającym – w wykonaniu zarządzenia Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 grudnia

2018 r. – braki pytania prawnego, Sąd pytający zarzucił przepisowi art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. naruszenie wzorca z *art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji*.

W ocenie Sądu, norma zawarta w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. *rozpatrywana w świetle normy art. 10 ust. 1 pkt 8 litery od a do d, która wskazuje, że źródłem przychodów podlegających opodatkowaniu są przychody uzyskane ze zbycia m.in. nieruchomości, która nabyta została w drodze darowizny, o ile zbycie nieruchomości nastąpiło w okresie przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym podatnik nabył przedmiotową nieruchomość w drodze darowizny, narusza normę art. 31 ust. 1 i 2 (powinno być art. 32 ust. 1 i 2, przyp. własny) Konstytucji. W sposób nieuprawniony dyskryminuje interesy majątkowe podatników w stosunku do interesu fiskalnego Skarbu Państwa. Normą artykułu 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca weryfikuje ustalony wcześniej opisaną normą art. 10 ustawy obowiązek podatkowy poprzez odniesienie się do celu zbycia potencjalnie opodatkowywanej transakcji zbycia nieruchomości uzyskanej w drodze darowizny. Ustawodawca (...) przedmiotową normą uznaje, że społecznie uzasadnionym jest zrezygnowanie z obciążenia podatkowego w zakresie sprzedaży nieruchomości, o ile środki podlegające opodatkowaniu zostaną przez podatnika wydatkowane na cele tzw. mieszkaniowe (...). Ustawodawca wskazuje przy tym okres dwóch lat jako czas wydatkowania środków z tytułu sprzedaży uzyskanej w ramach darowizny nieruchomości (z dniem 1.01. 2019 roku okres ten ulegnie wydłużeniu do 3 lat) [postanowienie Sądu pytającego z dnia 20 grudnia 2018 r., str. 1 i 2]. Zdaniem Sądu Rejonowego, brak jest podstaw, aby limit czasowy zwolnienia przedmiotowego od podatku dochodowego dla w/w przychodów był krótszy niż okres, w czasie którego powstaje obowiązek podatkowy w przypadku zbycia darowanej nieruchomości tj. okres pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnik nabył zbywaną nieruchomość w drodze darowizny (tamże).*

Sąd pytający podkreślił ponadto, iż kontrola zgodności z ustawą zasadniczą przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. ma charakter wtórny.

W przypadku bowiem stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności *normy art. 10 ust. 1 pkt 8 litery od a do d u.p.d.o.f.*, kontrola zgodności z Konstytucją przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 tej ustawy będzie bezprzedmiotowa.

Sąd pytający, uzasadniając istnienie przesłanki funkcjonalnej pytania prawnego, stwierdził m.in., iż orzeczenie o niekonstytucyjności *normy art. 10 ust. 1 pkt 8 litery od a do d* spowoduje, że przepis ten nie będzie mógł zostać przez Sąd karny zastosowany do oceny znamion przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s. (postanowienie Sądu Rejonowego z dnia 20 grudnia 2018 r., str. 3). W ocenie Sądu pytającego, wyeliminowanie tej normy prawnej z porządku prawnego spowoduje w sprawie, w której skierowane zostało pytanie prawne, przyjęcie, iż oskarżony nie miał obowiązku złożenia organowi podatkowemu, w okresie od 1 stycznia do 30 kwietnia 2015 r., korekty deklaracji PIT 39 za rok 2012 – w związku z czym nie będzie możliwe przypisanie mu narażenia podatku na uszczuplenie. Zbycie przez niego nieruchomości w dniu listopada 2012 roku nie spowodowałoby bowiem powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Tym samym oskarżony nie będzie mógł ponosić odpowiedzialności karnej skarbowej za zarzucany mu czyn.

Sąd pytający podniósł ponadto, iż, w przypadku stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny niekonstytucyjności jedynie przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. i przyjęcie argumentacji (...) Sądu, iż okres ten winien wynosić również 5 lat jak w przypadku *normy art. 10 ust. 1 pkt 8 lit a do d*, spowoduje konieczność umorzenia postępowania (lub uniewinnia oskarżonego w razie przeprowadzenia rozprawy) [postanowienie Sadu Rejonowego z dnia 20 grudnia 2018 r., str. 3]. Nawet w przypadku, gdyby oskarżony środków finansowych pochodzących ze zbycia nieruchomości w okresie 5 lat nie wydał na tzw. cel mieszkaniowy niemożliwe będzie wówczas przypisanie zarzucanego mu przestępstwa skarbowego. *Doszłoby bowiem do zasadniczej zmiany w zakresie*

ustalenia daty czynu, albowiem przy przyjęciu okresu 5 lat korektę deklaracji PIT 39 za rok 2012 oskarżony winien złożyć do dnia 30 kwietnia 2018 roku. Nie sposób byłoby zatem przyjąć, iż przedmiotem zarzutu jak i czynu przypisanego jest to samo zdarzenie faktyczne, skoro dzieli je okres 3 lat (30 kwietnia 2018 roku w miejsce 30 kwietnia 2015 roku). Stąd też Sąd karny nie mógłby dokonać tak daleko idącej modyfikacji czynu przypisanego i przyjąć, iż, pozostając w ramach zdarzenia historycznego opisanego w akcie oskarżenia, dokonuje jedynie uprawnionej korekty zarzutu aktu oskarżenia. W przypadku gdyby okazało się, że oskarżony wydatkował środki uzyskane w ramach umowy sprzedaży nieruchomości z dnia listopada 2012 roku w okresie od dnia 1 stycznia 2015 roku do dnia 31.12.2017 roku na cel tzw. mieszkaniowy to postępowanie podlegałoby umorzeniu w oparciu o normę art. 17 § 1 pkt 2 k.p.k., albowiem nie powstałby obowiązek złożenia do dnia 30 kwietnia 2018 roku korekty deklaracja PIT 39 za rok 2012 (tamże).

Jako wzorce kontroli w pytaniu prawnym zostały wskazane przepisy art. 21 ust. 1, art. 32, art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Zgodnie z art. 21 ust. 1 Konstytucji, *Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia.*

Przepis ten statuuje ogólną zasadę ochrony własności. Ochrona ta stanowi zasadę prawną ustroju społeczno-gospodarczego państwa, nakłada określone obowiązki na władze publiczne oraz gwarantuje prawa podmiotowe (*vide* – K. Zaradkiewicz, [w:] *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz. Art. 1 – 86*, L. Bosek (red.), M. Safjan (red.), Warszawa 2016 r., str. 578).

Zagwarantowanie ochrony własności jest powinnością państwa, przy czym powinność ta urzeczywistniana jest przez działania o charakterze prawodawczym (ukształtowanie podstawowych instytucji prawnych konkretyzujących treść własności i określających granice tego prawa, określenie środków ochrony prawa własności), jak i faktyczne czynności organów państwa,

mające za przedmiot dobra stanowiące własność jakiejś osoby. Przepis art. 21 ust. 1 Konstytucji, jako deklaracja zasady ustrojowej, ma bardziej ogólną treść niż art. 64 Konstytucji, który w sposób szczegółowy reguluje problematykę konstytucyjnej ochrony praw majątkowych i z którego wynika podmiotowe prawo własności (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 stycznia 1999 r., sygn. P. 2/98, OTK ZU 1/1999, poz. 2; 29 kwietnia 2003 r., sygn. SK 24/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 33; 10 lipca 2012 r., sygn. P 15/12, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 77).

Jeśli chodzi o art. 32 ust. 1 Konstytucji, wyrażona w tym przepisie 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. Zasada ta dopuszcza zatem odmienne traktowanie podmiotów, które takiej cechy nie posiadają.

Stwierdzenie, czy zasada równości została w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz ustalenia, czy istnieje wspólna cecha relewantna pomiędzy porównywanymi sytuacjami, a więc czy zachodzi podobieństwo tych sytuacji, stanowiące przesłankę zastosowania zasady równości. Dopiero stwierdzenie, że sytuacje *podobne* zostały przez prawo potraktowane odmiennie, wskazuje na możliwość naruszenia zasady równości.

Nie zawsze jednak odmiennosc potraktowania sytuacji podobnych jest konstytucyjnie niedopuszczalna, bo mogą zachodzić wypadki, gdy odmiennosc tego potraktowania będzie usprawiedliwiona.

Przy wskazanym ujęciu równości, ocena jej zachowania przenosi się na płaszczyznę kryteriów wyróżnienia poszczególnych grup podmiotów, których sytuacja prawna została uregulowana w sposób zróżnicowany. Kryterium różnicowania musi być dobrane z poszanowaniem innych zasad konstytucyjnych, zwłaszcza zasady sprawiedliwości.

Różnicowanie podmiotów prawa, charakteryzujących się wspólną cechą istotną, jest dopuszczalne (nie narusza zasady równości), ale warunkiem *sine qua non* jest jasno sformułowane kryterium, na podstawie którego owo zróżnicowanie jest dokonywane. Wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych muszą zawsze znajdować podstawę w odpowiednio przekonujących argumentach.

Różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną jest więc konstytucyjnie dopuszczalne, ale musi mieć charakter relewantny, czyli pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Musi mieć też charakter proporcjonalny, tj. waga interesu, któremu ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, powinna pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88; 22 lipca 2008 r., sygn. P 41/07, OTK ZU Nr 6/A/2008, poz. 109; 18 czerwca 2013 r., sygn. K 37/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 60; 9 grudnia 2014 r., sygn. K 46/13, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 117; 10 marca 2015 r., sygn. P 38/12, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 29; 12 lipca 2016 r., sygn. SK 40/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 57).

Zgodnie z art. 32 ust. 2 ustawy zasadniczej, *[n]ikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny.*

Wynikający z tego przepisu zakaz dyskryminacji jest korelatem przestrzegania zasady równości. Oznacza on m.in. niedopuszczalność wprowadzania regulacji różnicujących sytuację prawną adresatów norm,

wyłącznie oraz ze względu na indywidualne (osobowe) cechy adresata normy prawnej, takie jak płeć, wiek bądź pochodzenie społeczne. Dyskryminacja stanowi zatem kwalifikowany przejaw nierównego traktowania, wyrażający się w świadomym i celowym, a przy tym konstytucyjnie zabronionym, różnicowaniu przez prawodawcę podmiotów prawa wyłącznie przez wzgląd na ich indywidualne cechy osobowe bądź różnicowaniu z innymi – dających się ujawnić w toku wykładni – pobudek (celów), zasługujących na szczególne potępienie. Jest ona bezwzględnie niedopuszczalna, nawet w reżimie stanów nadzwyczajnych.

Zakaz dyskryminacji ma charakter uniwersalny. Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym oraz gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny. Naruszenie zakazu dyskryminacji przejawia się zarówno w pogorszeniu sytuacji prawnej określonej grupy podmiotów (dyskryminacja *sensu stricto*), jak również polepszeniu sytuacji danej klasy podmiotów, czyli uprzywilejowanie ich w stosunku do podmiotów podobnych. Powszechnie rozróżnia się przy tym dyskryminację bezpośrednią, opartą na niedozwolonych i oczywistych kryteriach różnicujących oraz dyskryminację pośrednią, w sytuacji gdy pozornie neutralne kryterium różnicujące prowadzi do niedopuszczalnego zróżnicowania podmiotów podobnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 lipca 2011 r., sygn. P 14/10, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 49 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 października 2018 r., sygn. Ts 165/16, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 182).

Przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji stanowi, iż *każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia*.

Przepis ten statuuje prawo podmiotowe jednostki do własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Przewiduje konstytucyjną gwarancję ochrony tych praw od strony podmiotowej. Nakłada na ustawodawcę obowiązek kształtowania poszczególnych praw podmiotowych o charakterze ekonomicznym w taki sposób, aby zapewnić możliwość czynienia z nich użytku oraz zapewnić im ochronę. Na treść chronionego tym przepisem prawa własności składa się

szereg uprawnień, w tym wolność nabywania mienia, jego zachowania, dysponowania nim, korzystania z niego oraz pobierania pożytków. Przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji wprowadza zatem gwarancję nie tylko nabywania mienia, ale i rozporządzania nim. Z przepisu tego wynikają obowiązki ustawodawcy: pozytywny, tj. ustanowienia procedur ochrony prawa własności i innych praw majątkowych, oraz negatywny, tj. powstrzymywania się od stanowienia regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub je ograniczać. Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być realna. Kryterium weryfikacji tej cechy jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5; 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105; 1 lipca 2014 r., sygn. SK 6/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 68; 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 51; 9 marca 2017 r., sygn. P 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 14).

Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji, *[w]łasność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.*

Przepis ten formułuje podmiotowe prawo równej dla wszystkich ochrony prawnej własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Jest to prawo podmiotowe w tym sensie, że nie tylko rodzi po stronie ustawodawcy obowiązek zapewnienia wszystkim równości wobec prawa, ale wyposaża także podmioty w uprawnienie do żądania równej ochrony wymienionych w tymże przepisie praw. Ścisłe powiązanie równej dla wszystkich ochrony prawnej z prawem własności, innymi prawami majątkowymi i prawem dziedziczenia powoduje, że tak pojmowana równość staje się nieodłącznym aspektem prawa podmiotowego, bez którego prawa z art. 64 ust. 2 Konstytucji pozbawione zostałyby swej istoty. Równość, o której mowa w tym przepisie ustawy zasadniczej, nie ma zatem

charakteru abstrakcyjnego. Odnosi się do konkretnych, wymienionych w nim praw i do zapewnienia im takiej właśnie, równej ochrony. Równą ochroną objęte są zarazem konstytucyjne i ustawowe prawa majątkowe.

Na gruncie art. 64 ust. 2 Konstytucji można wskazać dwa aspekty ochrony konstytucyjnych praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego. Po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na posiadane cechy osobowe czy inne szczególne przymioty. Po drugie, ochrona praw podmiotowych musi być równa dla wszystkich. Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji nie tylko zatem nawiązuje do zasady równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej.

Obowiązki ustawodawcy, wynikające z art. 64 ust. 2 Konstytucji, mają dwojaki charakter. W wymiarze pozytywnym powinien on ustanowić przepisy i procedury udzielające równej ochrony prawnej prawom majątkowym, a w wymiarze negatywnym jest obowiązany powstrzymać się od przyjmowania regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawić ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać.

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji zawiera jedno ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego. Z tych względów przepis ten powinien być interpretowany w bliskim związku z art. 32 Konstytucji, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 zdanie drugie ustawy zasadniczej). 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 (*vide* – L. Garlicki, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom II, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016 r., str. 610 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 216;

15 grudnia 2004 r., sygn. K 2/04, OTK ZU nr 11/A/2004, poz. 117; 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10; 11 maja 2010 r., sygn. SK 50/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 34; 18 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83; 23 października 2012 r., sygn. SK 11/12, OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 107; 25 września 2014 r., sygn. SK 4/12, OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 95; 13 października 2015 r., sygn. P 3/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 145; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11).

W niniejszej sprawie z *petitum* oraz uzasadnienia pytania prawnego oraz treści powołanego wcześniej postanowienia Sądu Rejonowego z dnia 20 grudnia 2018 r. wynika, iż jako przedmiot kontroli Sąd pytający wskazał przepisy art. 2 ust. 1 pkt 3, art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d i art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. w związku z art. 4a ust. 1 i 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

Przepis art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. stanowi:

Art. 2.1. Przepisów ustawy nie stosuje się do:

(...);

3) przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn.

Przepis ten wyłącza spod opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychody wynikające w sposób bezpośredni ze zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn (*vide* – wyrok NSA z dnia 2 października 2013 r., sygn. II FSK 2834/11, LEX nr 1375626). Tego rodzaju przychody obłożone są odrębną daniną w postaci podatku od spadków i darowizn, a ustawodawca uznał za niecelowe ich podwójne opodatkowanie. Dla przewidzianego w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. wyłączenia nie ma znaczenia, czy dany przychód faktycznie został opodatkowany podatkiem od spadków i darowizn. Istotne jest natomiast objęcie tego przychodu regulacjami ustawy o podatku od spadków i darowizn. Jeżeli zatem przychód

danego rodzaju jest zwolniony od opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, to przepisy u.p.d.o.f. nie będą miały do niego zastosowania. Objęcie przychodu zwolnieniem od podatku od spadków i darowizn oznacza bowiem, że podlega on przepisom o tym podatku (*vide* – A. Bartosiewicz, komentarz do art. 2, [w:] *PIT. Komentarz*, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, LEX 2015 r.; J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2017 r., Legalis, komentarz do art. 2, teza 22).

Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn, podatkowi od spadków i darowizn *podlega nabycie przez osoby fizyczne własności rzeczy znajdujących się na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub praw majątkowych wykonywanych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, tytułem:*

1) *dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego;*

2) *darowizny, polecenia darczyńcy.*

Przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.p.o.f. stanowi:

Art. 10. 1. Źródłami przychodów są:

(...);

8) *odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:*

a) *nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,*

b) *spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,*

c) *prawa wieczystego użytkowania gruntów,*

d) *innych rzeczy,*

- jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c - przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy - przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym

nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany.

Przepis ten wskazuje, jako odrębne źródło przychodów, odpłatne zbycie wymienionych w nim składników majątkowych podatnika.

Dla powstania z tego tytułu przychodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych konieczne jest spełnienie następujących warunków:

- zbycie musi mieć charakter odpłatny;

- zbycie nie może następować w wyniku prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej, w przeciwnym razie osiągnięty z tego tytułu przychód zostanie zaliczony do źródła przychodów z tej działalności;

- odpłatne zbycie musi być dokonane, w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w postaci nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej oraz prawa wieczystego użytkowania gruntów – przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a przy zbyciu innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie.

Dla zaistnienia opodatkowania przychodu ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d u.p.d.o.f., konieczne jest zatem ustalenie, czy od chwili nabycia do chwili odpłatnego zbycia nie upłynął wymagany prawem okres (*vide* – wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 34/17, LEX nr 2625190).

Poprzez działalność gospodarczą, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., należy rozumieć działalność zarobkową: wytwórczą; budowlaną; handlową; usługową; polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż; polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych – jeżeli prowadzona jest we własnym

imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, zaś uzyskane z niej przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 tej ustawy (art. 5 pkt 6 u.p.d.o.f.).

Odpłatne zbycie nieruchomości, ruchomości oraz określonych praw majątkowych nie następuje w wykonywaniu działalności gospodarczej w sytuacji, gdy zbywca w ogóle nie prowadzi takiej działalności bądź przedmiotem prowadzonej przez niego działalności nie jest obrót nieruchomościami, określonymi prawami lub rzeczami. Przychody z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a – d u.p.d.o.f., nie łączą się z pozostałymi przychodami i podlegają opodatkowaniu w sposób odrębny (*vide* – A. Bartosiewicz, komentarz do art. 10, *op. cit.*).

U.p.d.o.f. nie zawiera własnej definicji pojęcia *nabycie*.

Na gruncie regulujących to zagadnienie przepisów Księgi drugiej Tytułu I Działu III (*Nabycie i utrata własności*) ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r., poz. 1025 ze zm., dalej: k.c.) nabycie to uzyskanie prawa własności rzeczy przez nabywcę w wyniku przeniesienia na niego tego prawa przez dotychczasowego właściciela. W wyniku nabycia aktywa majątkowe nabywcy ulegają zwiększeniu, uzyskuje bowiem prawo własności w stosunku do rzeczy. Poprzez nabycie, w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8a *in fine* u.p.d.o.f., należy rozumieć każde zwiększenie aktywów majątku podatnika (*vide* – wyroki: NSA z dnia 3 listopada 2009 r., sygn. II FSK 1489/08, LEX nr 550094; WSA w Gdańsku z dnia 29 grudnia 2017 r., sygn. I SA/Gd 1536/17, LEX nr 2442205).

W rozumieniu art. 46 § 1 k.c. nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące odrębny przedmiot własności (grunty), jak również budynki trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntu przedmiot własności.

Zgodnie z art. 10 ust. 2 u.p.d.o.f., [p]rzepisów ust. 1 pkt 8 nie stosuje się do odpłatnego zbycia:

1) na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu - do czasu ostatecznego przeniesienia własności przedmiotu umowy;

2) w formie wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki lub spółdzielni środków obrotowych, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;

3) składników majątku, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1, z zastrzeżeniem ust. 3, nawet jeżeli przed zbyciem zostały wycofane z działalności gospodarczej, a między pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składniki majątku zostały wycofane z działalności i dniem ich odpłatnego zbycia, nie upłynęło 6 lat.

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. stanowi:

Art. 21. 1. Wolne od podatku dochodowego są:

(...);

131) dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e, 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 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.

W cytowanym brzmieniu przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. obowiązuje od dnia 1 stycznia 2019 r. i zostało mu ono nadane ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób

fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U., poz. 2159, dalej: ustawa zmieniająca).

W poprzednio obowiązującym brzmieniu przepis ten zwalniał z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości, jeżeli podatnik wydatkował go na własne cele mieszkaniowe nie później niż w okresie 2 lat, liczonym od daty zbycia tej nieruchomości. Ustawą zmieniającą wydłużono zatem wskazany okres z 2 do 3 lat.

W art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. ustawodawca wprowadził zwolnienie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych dla podatnika, który, w określonym czasie, wydatkuje przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c tej ustawy na cele mieszkaniowe.

Zwolnienie podatkowe, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., jest zwolnieniem z mocy prawa i przysługuje podatnikowi bez decyzyjnej ingerencji organów podatkowych.

Przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. jest normą celu społecznego (socjalnego), która w zamierzeniach ustawodawcy realizować ma cel, jakim jest zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych obywateli. Zadaniem, jakie ma spełnić ta norma jest rozwój określonej dziedziny życia gospodarczego i społecznego. Niewątpliwym i zamierzonym celem wprowadzenia tego przepisu było *podatkowe sprzyjanie* przez ustawodawcę podejmowanym przez podatników, w różnorodnych formach, przedsięwzięciom służącym zaspakajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Ustawodawca, przyjmując taką regulację, wyznaczył cel w postaci podjęcia przez podatników inwestycji mieszkaniowych służących zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych, który ze względów społecznych, nawet kosztem zasady równości podatkowej, zasługuje na preferencyjne podatkowe potraktowanie. Do podatnika należy z kolei decyzja co do tego, w jaki możliwie racjonalny z jego punktu widzenia sposób,

uwzględniając ograniczone zazwyczaj możliwości finansowe, z preferencji takich skorzysta. Ocena czy w konkretnym przypadku przesłanki określone w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. zostały spełnione, nie powinny z założenia kolidować z racjonalnością gospodarczą podejmowanych przez podatnika działań, chyba że prowadziłyby to do nieuzasadnionego nadużywania zakresu ustanowionych preferencji (*vide* – uchwała NSA z dnia 23 czerwca 2003 r., sygn. FPS 1/03, ONSA 2003/4/117 i wyroki NSA z dnia: 29 stycznia 2013 r., sygn. II FSK 3150/12, LEX nr 1298450; 14 czerwca 2017 r., sygn. II FSK 1475/15, LEX nr 2305696; 24 stycznia 2018 r., II FSK 1153/16, LEX nr 2436384; 18 maja 2018 r., sygn. II FSK 1328/16, LEX nr 2509408; 6 czerwca 2018 r., sygn. II FSK 1494/16, LEX nr 2550497 oraz wyroki WSA: w Opolu – z dnia 25 lipca 2018 r., sygn. I SA/Op 171/18, LEX nr 2529025; w Szczecinie – z dnia 28 marca 2019 r., sygn. I SA/Sz 869/18, LEX nr 2644827).

Zgodnie z art. 25 u.p.d.o.f., *[z]a wydatki poniesione na cele, o których mowa w ust. 1 pkt 131, uważa się:*

1) wydatki poniesione na:

a) nabycie budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,

b) nabycie spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,

c) nabycie gruntu pod budowę budynku mieszkalnego lub udziału w takim gruncie, prawa użytkowania wieczystego takiego gruntu lub udziału w takim prawie, w tym również z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, oraz nabycie innego gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub

udziału w takim prawie, jeżeli w okresie, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, grunt ten zmieni przeznaczenie na grunt pod budowę budynku mieszkalnego,

d) budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub remont własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego,

e) rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację na cele mieszkalne własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego

- położonych w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej;

2) wydatki poniesione na:

a) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na cele określone w pkt 1,

b) spłatę kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o którym mowa w lit. a,

c) spłatę każdego kolejnego kredytu (pożyczki) oraz odsetek od tego kredytu (pożyczki) zaciągniętego przez podatnika przed dniem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, na spłatę kredytu (pożyczki), o których mowa w lit. a lub b

- w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej, z zastrzeżeniem ust. 29 i 30;

3) wartość otrzymanego w ramach odpłatnego zbycia w drodze zamiany znajdującego się w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w innym

państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej:

a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, lub

b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, lub udziału w tych prawach, lub

c) gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie przeznaczonych pod budowę budynku mieszkalnego, w tym również gruntu lub udziału w gruncie albo prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego, lub

d) gruntu, udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z budynkiem lub lokalem wymienionym w lit. a.

Zgodnie z art. 25a u.p.d.o.f. [w]ydutki, o których mowa w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, uznaje się za wydatki poniesione na cele mieszkaniowe, jeżeli przed upływem okresu, o którym mowa w ust. 1 pkt 131, nastąpiło nabycie własności rzeczy lub praw wymienionych w ust. 25 pkt 1 lit. a-c, w związku z którymi podatnik ponosił wydatki na nabycie.

Przepis art. 25a u.p.d.o.f. zostały dodany przez ustawę zmieniającą i wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2019 r.

Przepisy art. 4a ust. 1 i 2 ustawy od spadków i darowizn w aktualnie obowiązującym brzmieniu (obowiązującym od dnia 1 stycznia 2016 r.) stanowią:

Art. 4a 1. Zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli:

1) zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2-5, 7 i 8 oraz ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia - w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4, oraz

2) w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 – udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym.;

(...);

2. Jeżeli nabywca dowiedział się o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych po upływie terminów, o których mowa w ust. 1 pkt 1 lub ust. 1a, zwolnienie, o którym mowa w ust. 1, stosuje się, gdy nabywca zgłosi te rzeczy lub prawa majątkowe naczelnikowi urzędu skarbowego nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia, w którym dowiedział się o ich nabyciu, oraz uprawdopodobni fakt późniejszego powzięcia wiadomości o ich nabyciu.

Rozwiązania prowadzące do całkowitego zwolnienia od podatku od spadków i darowizn nieodpłatnego nabycia majątku od osób najbliższych wprowadzone zostały ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. Nr 222, poz. 1629 ze zm.), którą dodano w ustawie o podatku od spadków i darowizn przepis art. 4a. Zmiana ta weszła w życie z dniem 1 stycznia 2007 r.

Wprowadzenie w ustawie o podatku od spadków i darowizn przepisów znoszących obciążenia podatkowe dla nabywających nieodpłatnie majątek od osób najbliższych uzasadniano m.in. koniecznością szczególnej ochrony sytuacji majątkowej rodziny oraz uwzględnienia faktu, że nieodpłatne przekazywanie majątku odbywa się, co do zasady, między osobami najbliższymi. Wskazywano przy tym, że szczególne powiązania osobiste i rodzinne między krewnymi w linii prostej oraz małżonkami uzasadniają całkowite zwolnienie od podatku nabycie rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, ojczyrna i macochę. Projektowane rozwiązanie, jako uwzględniające bliskie relacje rodzinne, wydaje się słuszne społecznie, a ponadto miało przynieść korzyści w postaci regulowania stanów prawnych nieruchomości i aktualizowania w rejestrach danych dotyczących właścicieli, m.in. w ewidencji gruntów i budynków (*vide* – uzasadnienie projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, nr druku 736, Sejm V kadencji).

W niniejszej sprawie konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny pytania prawnego.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest bowiem do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 28 października 2015 r., sygn. P 6/13, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 161; 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz.12; 9 maja 2017 r., sygn. SK 18/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 37; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A,

poz. 54; 4 października 2017 r., sygn. P 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 61; 19 grudnia 2017 r., sygn. P 16/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 88).

Zgodnie z art. 193 Konstytucji, [k]ażdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

Dopuszczalność merytorycznego rozpoznania pytania prawnego uzależniona jest zatem od spełnienia przesłanek:

1) podmiotowej, która wymaga, aby podmiotem inicjującym w trybie pytania prawnego konstytucyjną kontrolę był wyłącznie sąd;

2) przedmiotowej, która ogranicza kontrolę jedynie do oceny hierarchicznej zgodności aktów normatywnych z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą;

3) funkcjonalnej, która nakazuje, aby od odpowiedzi na pytanie prawne zależało rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

Zauważyć należy, że przesłanka funkcjonalna pytania prawnego jest spełniona, gdy zachodzi ścisły związek między indywidualną sprawą rozpoznawaną przez sąd pytający a wątpliwością co do zgodności z Konstytucją aktu normatywnego, która pojawiła się w tej sprawie. Związek ten powinien przejawiać się w zależności między odpowiedzią na pytanie prawne a rozstrzygnięciem konkretnej sprawy toczącej się przed sądem pytającym. Co więcej, przesłanka funkcjonalna determinuje dopuszczalny przedmiot pytania prawnego. Spełnienie przesłanki funkcjonalnej uzależnione jest bowiem od odpowiedniej relacji między treścią kwestionowanego przepisu i stanem faktycznym sprawy, w związku z którą zadano pytanie prawne. Przedmiotem kontroli w trybie pytania prawnego może być zatem jedynie akt normatywny, który ma bezpośrednie znaczenie dla rozstrzygnięcia konkretnej sprawy toczącej się przed tym sądem. Chodzi więc o taki przepis, który będzie miał zastosowanie

lub chociaż będzie wywierał bezpośredni wpływ na rozstrzygnięcie danej sprawy zawisłej przed sądem pytającym. Konieczne jest więc rozważenie, czy istnieje relewantny związek między odpowiedzią na niniejsze pytanie prawne a rozstrzygnięciem indywidualnej sprawy toczącej się przed sądem pytającym. Należy więc skonfrontować treść zakwestionowanego przepisu ze stanem faktycznym sprawy, w związku z którą powstały wątpliwości konstytucyjne sądu pytającego (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 kwietnia 2019 r., sygn. P 15/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 16 i powołane tam wcześniejsze orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego).

Z materiałów sprawy, w której zostało skierowane pytanie prawne wynika m.in., że A B. w dniu lipca 2009 r. otrzymał , w drodze darowizny, zabudowaną nieruchomość

W dniu listopada 2012 r. A B. sprzedał przedmiotową nieruchomość za kwotę zł.

W dniu kwietnia 2013 r. złożył zeznanie podatkowe PIT-39 za 2012 r., w którym wykazał kwotę uzyskaną ze wskazanej sprzedaży, tj. zł jako dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości, który jest zwolniony z podatku dochodowego od osób fizycznych. W związku z tym w zeznaniu podatkowym wykazał, iż podatek dochodowy od osób fizycznych od tego dochodu wynosi 0.00 zł.

Pismem z dnia maja 2017 r. organ podatkowy wezwał A B. do złożenia korekty rozliczenia przychodu uzyskanego w 2012 r. w zeznaniu PIT-39 z tytułu sprzedaży nieruchomości, czego podatnik nie uczynił.

W toku prowadzonego przez organ podatkowy postępowania podatkowego stwierdzono m.in., iż wymieniona darowizna nieruchomości jest zwolniona od podatku od spadków i darowizn na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn. Odpłatne zbycie tej nieruchomości spełnia zaś

przesłanki do uznania go za źródło przychodu, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. Dochód uzyskany przez A B. ze sprzedaży nieruchomości stanowiło źródło przychodu podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych na podstawie art. 30e tej ustawy. Podatnik nie posiadał dokumentów i nie przedstawił innych dowodów świadczących o poniesionych przez niego wydatkach na własne cele mieszkaniowe, których sfinansowanie przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości uprawniałoby do skorzystania ze zwolnienia podatkowego na podstawie art. 121 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.

W konsekwencji, decyzją z dnia października 2017 r., Naczelnik Urzędu Skarbowego w L określił A B. zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości w 2012 r. w kwocie zł.

W związku z ustaleniami poczynionym w przedmiotowym postępowaniu podatkowym wszczęto zostało postępowanie karne skarbowe, w wyniku którego – jak wcześniej wskazano – został skierowany przeciwko A B. akt oskarżenia o przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 k.k.s., polegające na tym, że w okresie od 1 stycznia do 30 kwietnia 2015 r. uchylił się od opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych przez to, że do dnia 30 kwietnia 2015 r. nie złożył organowi podatkowemu korekty zeznania o wysokości osiągniętego dochodu w 2012 r. z tytułu odpłatnego zbycia w dniu listopada 2012 r., tj. przed upływem pięciu lat od daty nabycia, zabudowanej nieruchomości stanowiącej działkę gruntów , czym naraził podatek dochodowy od osób fizycznych za 2012 r. na uszczuplenie w wysokości zł.

W sprawie, w której zostało sformułowane pytanie prawne, zarzucone oskarżonemu przestępstwo skarbowe polegało więc na uchyleniu się oskarżonego od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodu uzyskanego w wyniku sprzedaży nieruchomości, która to sprzedaż nastąpiła przed

upływem 5 lat od nabycia przez niego tejże nieruchomości nie została dokonana w wykonaniu działalności gospodarczej.

Przedmiotowa sprzedaż została uznana za odrębne źródło przychodu na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f.

W stanie faktycznym sprawy zawisłej przed sądem pytającym, obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczył sprzedaży nieruchomości uzyskanej w drodze darowizny dokonanej na rzecz sprzedającego przez jego wstępnego, tj. Nie dotyczył zaś zbycia nieruchomości darowanej przez pozostałe osoby najbliższe wymienione w art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, tj. małżonka, zstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę

Przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. wywiera tym samym bezpośredni wpływ na rozstrzygnięcie sprawy zawisłej przed sądem pytającym, w zakresie, w jakim dotyczy odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej uprzednio w drodze darowizny dokonanej na rzecz zbywającego przez jego wstępnych.

Ewentualne stwierdzenie niekonstytucyjności art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. we wskazanym zakresie (czyli wyeliminowanie tego przepisu z porządku prawnego) skutkowało będzie bowiem przyjęciem, iż po stronie oskarżonego nie powstał obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych. W takim przypadku odpłatne zbycie przez oskarżonego nieruchomości nie stanowiłoby źródła przychodu podlegającego opodatkowaniu na zasadach określonych w przepisach u.p.d.o.f., a tym samym jego zachowanie nie wyczerpywałoby znamion zarzucanego mu przestępstwa skarbowego.

Ocena, czy zachowanie oskarżonego wyczerpuje znamiona przestępstwa z art. 54 § 2 k.k.s. i w związku z tym może on być pociągnięty do odpowiedzialności karnej, uzależniona jest zatem od rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego dotyczącego zgodności z ustawą zasadniczą przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., w zakresie, w jakim dotyczy odpłatnego zbycia

nieruchomości nabytej uprzednio w drodze darowizny dokonanej przez wstępnych.

Równocześnie zauważyć trzeba, iż w stanie faktycznym sprawy zawisłej przed sądem pytającym nie miało miejsca odpłatne zbycie: spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej; prawa do użytkowania wieczystego gruntu, albo innych praw, a tym samym oskarżonemu nie zarzucono uchylenia się od obowiązku podatkowego powstałego w wyniku zaistnienia tego rodzaju zdarzeń.

Przepisy art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. b – d u.p.d.o.f. nie miały zatem zastosowania w sprawie, w której zostało skierowane pytanie prawne. W związku z tym ewentualne udzielenie przez Trybunał Konstytucyjny odpowiedzi dotyczącej konstytucyjności wymienionych przepisów nie miałoby wpływu na rozstrzygnięcie tej sprawy.

W sprawie zawisłej przed Sądem pytającym przedmiotem rozstrzygnięcia nie jest także odpowiedzialność A B. za przestępstwo skarbowe polegające na:

- naruszeniu przepisów dotyczących zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, tj. art. 4a ust. 1 i 2 ustawy od spadków i darowizn w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.;

- naruszeniu przepisów u.p.d.o.f. dotyczących zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości, z którego przychód w określonym czasie został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe (art. 21 pkt 131 u.p.d.o.f.).

W stanie faktycznym sprawy, w której skierowano pytanie prawne, A B. nie zarzucono bowiem bezpodstawnego uchylenia się od opodatkowania podatkiem od spadków i darowizny dochodów uzyskanych w wyniku nabycia przez niego, w drodze darowizny z dnia lipca 2009 r., nieruchomości.

Nie zarzucono mu również bezpodstawnego uchylenia się od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów uzyskanych w wyniku odpłatnego zbycia tejże nieruchomości w wyniku naruszenia przepisu art. 21 pkt 131 u.p.d.o.f.

W odniesieniu do przepisu art. 21 pkt 131 u.p.d.o.f. zauważyć też wypada, że z dołączonych przez Sąd pytający do pytania prawnego akt sprawy o sygn.

tegoż Sądu wynika, iż w toku postępowania karnego skarbowego, jak również poprzedzającego je postępowania podatkowego ustalono, że A B. nie poczynił żadnych wydatków na własne cele mieszkaniowe z kwoty uzyskanej ze sprzedaży nieruchomości uzyskanej w drodze darowizny. Nawet stwierdzenie niekonstytucyjności tego przepisu nie miałyby zatem żadnego wpływu na rozstrzygnięcie sprawy, w której skierowano pytanie prawne.

W stanie faktycznym sprawy zawisłej przed Sądem pytającym, co należy ponownie podkreślić, chodziło o – wypełniające znamiona przestępstwa skarbowego – uchylenie się przez A B. od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości nabytej uprzednio w drodze darowizny dokonanej przez

Przedmiotem postępowania karnego nie jest natomiast unikanie przez A B. opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, którego przedmiotem był dochód uzyskany w wyniku dokonanej na jego rzecz darowizny nieruchomości.

Tym samym także przepis art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., wyłączający stosowanie przepisów u.p.d.o.f. do przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn, nie ma związku z rozstrzygnięciem sprawy zawisłej przed Sądem pytającym.

W świetle powyższego brak jest związku pomiędzy rozstrzygnięciem w sprawie, w której zostało sformułowane pytanie prawne, a odpowiedzią na to pytanie w zakresie dotyczącym zgodności z Konstytucją przepisów: art. 2 ust. 1

pkt 3; art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a w zakresie, w jakim nie dotyczy odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej w drodze darowizny dokonanej przez wstępnych zbywającego; art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. b – d i art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. oraz art. 4a ust. 1 i 2 ustawy od spadków i darowizn.

W związku z tym, w zakresie w jakim pytanie prawne dotyczy zgodności z Konstytucją wymienionych przepisów u.p.d.o.f. oraz art. 4a ust. 1 i 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn, nie spełnia ono przesłanki funkcjonalnej.

Niezależnie od wskazanego wcześniej braku w pytaniu prawnym przesłanki funkcjonalnej w zakresie dotyczącym przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., zauważyć należy, iż pytanie to w zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności wymienionego przepisu z wzorcem z art. 32 Konstytucji nie spełnia także przesłanki z art. 52 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Pytanie prawne powinno bowiem zawierać sformułowanie zarzutu niezgodności z Konstytucją kwestionowanego aktu normatywnego oraz uzasadnienie tegoż zarzutu, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem. Uzasadnienie zarzutu musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (*vide* – postanowienia Trybunału

Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 73/11, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2). *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 (wyrok Trybunał Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).*

Zgodnie z art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, *Trybunał przy orzekaniu jest związany zakresem zaskarżenia wskazanym we wniosku, pytaniu prawnym albo skardze konstytucyjnej.* W myśl ustępu drugiego tegoż artykułu, zakres zaskarżenia obejmuje wskazanie kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części (określenie przedmiotu kontroli) oraz wskazanie wzorca kontroli. Tym samym oznaczenia przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym przedmiotu zaskarżenia i wzorców oraz treść zarzutów wyznaczają ramy orzekania Trybunału Konstytucyjnego w konkretnej sprawie. Trybunał Konstytucyjny nie może przy tym – wychodząc poza granice pytania prawnego, wniosku czy skargi konstytucyjnej – modyfikować zakresu kontroli (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, *op. cit.*). W procedurze kontroli norm ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny nie może zastąpić podmiotu występującego z pytaniem prawnym

(skargą konstytucyjną, wnioskiem) w wypełnieniu ustawowego obowiązku należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych.

Zgodnie z art. 69 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Trybunał w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy (ust. 1) oraz nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania i może z urzędu dopuścić dowody, jakie uzna za celowe dla wyjaśnienia sprawy (ust. 3). Reguła ta ma jednak zastosowanie dopiero wtedy, gdy sąd inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wykazał się należyłą starannością, spełniając wszystkie wymagania konstytucyjne i ustawowe dotyczące tego środka prawnego (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 czerwca 2013 r., sygn. P 13/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 72).

Pytanie prawne nie zawiera szczegółowej i precyzyjnej argumentacji, która przemawiałaby za obaleniem domniemania konstytucyjności przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę, iż z postanowienia Sądu pytającego z dnia 20 grudnia 2018 r. uzupełniającego braki formalne pytania prawnego wynika, że Sąd pytający upatruje naruszenia przez art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. wzorca z art. 32 Konstytucji w tym, iż kwestionowany przepis (w brzmieniu mającym zastosowanie w sprawie zawisłej przed Sądem pytającym, tj. obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2019 r.) przewiduje dwuletni okres na wykorzystanie, na własne cele mieszkaniowe.

Tak w pytaniu prawnym, jak i uzupełniającym je powoływanym postanowieniu Sądu pytającego z dnia 20 grudnia 2018 r., nie zostały powołane wystarczające dowody na poparcie zarzutu niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 32 Konstytucji.

Nie można uznać za wystarczające w tym przedmiocie wskazanie, że ustawodawca, w przepisie art. 21 ust. 1 pkt 131, w sposób *nieuprawniony dyskryminuje interesy majątkowe podatników w stosunku do interesu fiskalnego Skarbu Państwa. Normą artykułu 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawodawca weryfikuje ustalony wcześniej opisaną normą art. 10 ustawy obowiązek podatkowy poprzez odniesienie się do celu zbycia potencjalnie opodatkowywanej transakcji zbycia nieruchomości uzyskanej w drodze darowizny. Ustawodawca (...) przedmiotową normą uznaje, że społecznie uzasadnionym jest zrezygnowanie z obciążenia podatkowego w zakresie sprzedaży nieruchomości, o ile środki podlegające opodatkowaniu zostaną przez podatnika wydatkowane na cele tzw. mieszkaniowe (...). Ustawodawca wskazuje przy tym okres dwóch lat jako czas wydatkowania środków z tytułu sprzedaży uzyskanej w ramach darowizny nieruchomości (z dniem 1.01. 2019 roku okres ten ulegnie wydłużeniu do 3 lat)* [postanowienie Sądu pytającego z dnia 20 grudnia 2018 r., str. 1 i 2] oraz stwierdzenie, iż brak jest podstaw, aby limit czasowy zwolnienia przedmiotowego od podatku dochodowego dla w/w przychodów był krótszy niż okres, w czasie którego powstaje obowiązek podatkowy w przypadku zbycia darowanej nieruchomości tj. *okres pięciu lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnik nabył zbywaną nieruchomość w drodze darowizny (tamże).*

Na marginesie jedynie zauważyć należy, że ewentualne stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim przewiduje on ów dwuletni okres, nie oznacza, wbrew twierdzeniom Sądu pytającego, iż okres ten wynosił będzie 5 lat.

Podkreślić w tym miejscu trzeba, iż Trybunał Konstytucyjny nie jest uprawniony do stanowienia prawa. Byłoby to wykroczeniem poza zakres jego właściwości i naruszałoby konstytucyjną zasadę wyrażoną w art. 10 ustawy zasadniczej.

Ewentualne usunięcie z porządku prawnego przepisu art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f., we wskazanym zakresie, doprowadziłoby więc do sytuacji, w której nie byłoby żadnego ograniczenia czasowego dla skorzystania z tzw. ulgi mieszkaniowej w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Pytanie prawne nie spełnia także wymogów pozwalających na jego rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny w zakresie, w jakim dotyczy zarzutu niezgodności przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. z wzorcem z art. 32 ust. 2 Konstytucji.

Wykazanie, że ustawodawca naruszył wyrażony w art. 32 ust. 2 ustawy zasadniczej zakaz dyskryminacji wymaga przedstawienia innych argumentów niż twierdzenie, że naruszano zasadę równego traktowania podmiotów podobnych wynikająca z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Udowodnienie naruszenia art. 32 ust. 2 Konstytucji wymaga w szczególności wykazania, że różnicowanie opiera się na indywidualnej osobowej cesze adresata normy oraz wprowadzone kryterium różnicowania jest zakazane konstytucyjnie (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 lipca 2011 r., sygn. P 14/10, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 49 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 lipca 2015 r. sygn. SK 20/14, OTK ZU nr 7A/2015, poz. 115; 4 października 2018 r., sygn. Ts 165/16, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 182).

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 15 lipca 2010 r., sygn. K 63/07 (OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 60), *[z]akaz dyskryminacji wynikający z art. 32 ust. 2 Konstytucji nie jest tożsamy z zakazem różnicowania sytuacji podmiotów prawa (z art. 32 ust. 1 Konstytucji).*

W sytuacji zatem, gdy argumentacja przedstawiona w uzasadnieniu konkretnego środka inicjującego postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wyczerpuje się w dowodzeniu, że kwestionowana w nim regulacja nie wypełnia kryteriów ujętych w *teście równości*, wykorzystywanym do oceny zgodności przepisów prawnych z art. 32 ust. 1 Konstytucji, a więc

w uzasadnieniu tym nie powołano odrębnych, specyficznych argumentów mających świadczyć o równoległym pogwałceniu art. 32 ust. 2 Konstytucji, to zakres orzekania należy ograniczyć do pierwszego z ustępów tego artykułu (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 grudnia 2009 r., sygn. K 49/07, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 169; 3 grudnia 2013 r., sygn. P 40/12; 20 czerwca 2017 r., sygn. K 16/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 49 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 lipca 2015 r., sygn. SK 20/14, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 115; 22 czerwca 2016 r., sygn. P 70/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 47).

W niniejszej sprawie z pytania prawnego oraz postanowienie Sądu pytającego uzupełniającego braki tegoż pytania wynika, iż sąd pytający nie wskazał niedopuszczalnego i bezwzględnie zakazanego konstytucyjnie kryterium różnicującego, na podstawie którego dochodziłoby do dyskryminacji na gruncie przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. Przedstawiona przez Sąd pytający argumentacja służy uzasadnieniu zarzutu dotyczącego niezgodności tegoż przepisu z art. 32 ust. 1 Konstytucji. W pytaniu prawnym nie powołano zaś odrębnych, specyficznych argumentów mających świadczyć o równoległym pogwałceniu przez art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. art. 32 ust. 2 ustawy zasadniczej.

W wypadku nieudowodnienia zarzutu niezgodności kwestionowanych norm prawnych z zakazem dyskryminacji, postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym podlega umorzeniu w zakresie kontroli z art. 32 ust. 2 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 lipca 2012 r., sygn. K 8/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 78; 12 lipca 2012 r., sygn. P 24/10, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 79; 18 marca 2014 r., sygn. SK 53/12, OTK ZU nr 3/A/2014, poz. 32; 20 czerwca 2017 r., sygn. K 16/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 49 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 lipca 2015 r., sygn. SK 20/14, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 115; 22 czerwca 2016 r.,

sygn. P 70/15, *op. cit.*; 4 października 2018 r., sygn. Ts 165/16, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 182).

W niniejszej sprawie rozważyć należy ponadto dopuszczalność zastosowania przy ocenie zaskarżonej regulacji wzorców z 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Podnieść należy, iż przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., w zaskarżonym zakresie, powoduje powstanie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Niewątpliwie ogranicza to prawo do korzystania z własności, jak również do czerpania z niej godziwych pożytków. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy lub innych praw majątkowych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103).

Podkreślić równocześnie trzeba, że obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, z jego zadaniami i odpowiedzialnością za kształtowanie dochodów państwa. Oznacza to, że, w sferze podatkowej, Konstytucja wyraźnie upoważnia ustawodawcę do stanowienia ograniczeń majątkowych, czy szerzej – ingerencji w majątek podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów publicznych.

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, *art. 84* wyraża zasadę „*długu konstytucyjnego*”, *tak, jak szczegółowo ujęte przepisy odnoszące się do wolności i praw jednostki uwidaczniają aspekt „wierzycielski” wobec jednostek poddanych władztwu państwowemu. Są to dwa aspekty konstytucyjnego statusu jednostki wobec*

państwa. Wynika stąd, że przepisy Konstytucji odnoszące się w ogólności do statusu jednostki oraz do jej relacji z państwem, takie jak konsekwencje zasady państwa prawnego, proporcjonalność czy równość traktowania, znajdują zastosowanie zarówno do praw i wolności, jak i do obowiązku powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych. (...) Nakładanie przez władze publiczne ciężarów publicznych, świadczeń i podatków, jest rodzajem „traktowania przez władzę publiczną” adresatów tych obciążeń. (...) ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw (...). Tak więc przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych (OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Nie jest przy tym uprawnione przyjęcie tezy, że każde obciążenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej należy rozpatrywać w kategoriach ograniczenia prawa własności. Prowadziłoby to do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela jest ograniczeniem jego prawa własności i innych praw majątkowych oraz do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji.

Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji. Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek.

Skoro regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, to jej dopuszczalność może być rozpatrywana w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie obowiązki. Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności. Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14; OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152).

Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być więc – co do zasady – oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników i uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych chronionych na podstawie art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97).

Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków daninowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące równolegle i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, niezależnie od treści tych przepisów. Przepisy Konstytucji,

gwarantujące określone prawa i wolności, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki podatkowe, o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą. Przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zaś zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych.

Zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być więc kontrolowane z punktu widzenia zgodności z art. 64 Konstytucji pod kątem zachowania właściwej formy i sposobu nakładania obowiązków podatkowych, w tym w szczególności przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji przepisów podatkowych i respektowania odpowiedniej *vacatio legis*. Zarzut naruszenia art. 64 Konstytucji przez przepisy prawa podatkowego nie może więc dotyczyć samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych. Zarzut taki pozostawałby zasadny wówczas, gdy przepisy prawa majątkowego powodujące uszczuplenie majątkowe byłyby dotknięte wadliwością w postaci uchybień w sposobie nakładania podatku. Niezgodne z Konstytucją naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków może zatem stanowić niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji.

Kontrola zgodności przepisów prawa podatkowego z art. 64 Konstytucji dopuszczalna jest też w sytuacjach, gdy przepisy te naruszają istotę prawa własności, kształtując obowiązek podatkowy w taki sposób, że prowadzi to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika, przez co podatek staje się ukrytą formą konfiskaty mienia. Pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być zatem uznane za ingerencję w stan prawa własności, jeśli nie stanowi ukrytej formy konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 7 czerwca 1999 r.,

sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100).

Zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych, przysługujących osobom fizycznym i osobom prawnym prawa prywatnego, pozostaje zasadny także wówczas, gdy przepisy skutkujące uszczupleniem majątkowym byłyby dotknięte wadliwością polegającą na tym, że ich wydanie nastąpiło z wyraźnym (niekwestionowalnym) przekroczeniem granic upoważnienia ustawowego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, *op. cit.*).

Dopuszczalna jest również kontrola zgodności z wzorcem z art. 64 Konstytucji przepisów szeroko rozumianego prawa podatkowego, niedotyczących obowiązku płacenia podatku *sensu stricto*, lecz np. nadpłaty podatkowej, nadmiernie uciążliwych wymogów dotyczących wypełniania deklaracji podatkowej, odsetek za zwłokę (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, *op. cit.*; 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62; 10 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

Należy też zwrócić uwagę, iż obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem praw i wolności w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, *op. cit.*; 6 stycznia 2009 r., sygn. SK 22/06, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 1; 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106).

Konstytucyjnoprawna ocena nakładania danin publicznych (podatków) co do zasady nie powinna być więc dokonywana z perspektywy art. 64 Konstytucji, lecz mieć musi inny charakter, tj. powinna koncentrować się na badaniu konstytucyjności z punktu widzenia art. 2 i art. 32 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 stycznia 2000 r., sygn. K. 17/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 4; 11 lipca 2000 r., sygn. K. 30/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 145; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166). Przedmiotem kontroli konstytucyjnej może być niebudzące wątpliwości przekroczenie przez ustawodawcę granic swobody, jeśli chodzi o zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156 i 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151).

W kontekście dopuszczalności przepisów art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji jako wzorców kontroli należy więc odróżnić zagadnienie nałożenia obowiązku podatkowego od zagadnienia określenia przez ustawodawcę zasad, reguł oraz okoliczności, w których obowiązek ten jest realizowany (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65).

W przepisie art. 108 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., w zaskarżonym zakresie, ustawodawca uznał odpłatne zbycie nieruchomości za odrębne źródło przychodów podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Nałożył tym samym obowiązek podatkowy na osoby odpłatnie zbywające nieruchomości w warunkach określonych w tej regulacji. W pytaniu prawnym kwestionowane jest nałożenie tego obowiązku podatkowego, tj. działanie materialnoprawne ustawodawcy podatkowego.

W niniejszej sprawie nie jest kwestionowana zachowanie właściwej formy i sposobu nakładania obowiązku podatkowego wynikającego z zaskarżonego przepisu. W szczególności w pytaniu prawnym nie zarzuca się zaskarżonej regulacji nieprzestrzegania reguł obowiązujących przy uchwalaniu ustaw podatkowych, niezachowania precyzji przepisów podatkowych oraz nierespektowania odpowiedniej *vacatio legis*. Nie został także sformułowany zarzut, że kwestionowana regulacja stanowi ukryta formę konfiskaty mienia.

Jak wynika z *petitum* i uzasadnienia pytania prawnego zarzut niekonstytucyjności, podnoszony w kontekście wzorców ochrony prawa własności (art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji), dotyczy samego nałożenia przez ustawodawcę obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych na osoby zbywające odpłatnie nieruchomości uzyskane uprzednio w formie darowizny od swoich wstępnych.

Konstytucyjnoprawna ocena nakładania danin publicznych (podatków) nie powinna być zaś – jak wcześniej wskazano – dokonywana z perspektywy art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Nałożenie przez zaskarżoną regulację obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych na osoby, które odpłatnie zbywają nieruchomość przekazaną im darowizną przez ich wstępnych, nie powinno być więc oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy.

Przepisy art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji nie są więc adekwatnymi wzorcami kontroli w niniejszej sprawie.

W zakresie dotyczącym podniesionych w pytaniu prawnym zarzutów niezgodności kwestionowanej regulacji z tymi wzorcami kontroli postępowanie w niniejszej sprawie powinno zostać zatem umorzone wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

Dodatkowo zauważyć należy, że w pytaniu prawnym nie uzasadniono także należycie zarzutu naruszenia wzorców z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Wskazano co prawda, iż, poprzez kwestionowaną regulację ustawodawca ingeruje w sposób nieuprawniony w prawo właściciela do swobodnego dysponowania będącą jego własnością nieruchomością, uzyskaną w drodze darowizny. Podnoszono jednak ten argument głównie w kontekście zarzutu, iż, *różnicując opodatkowanie w ramach kategorii osób najbliższych tożsamych pod względem ekonomicznym i społecznym czynności prawnych ustawodawca nie zapewnia ochrony prawa własności w sposób równy* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 10).

W zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji pytanie prawne nie spełnia więc także wymogów formalnych, o których mowa w art. art. 52 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W świetle powyżej przedstawionej argumentacji zasadne jest uznanie, iż niniejszej sprawie rozpoznaniu podlega zarzut dotyczący niezgodności przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim dotyczy odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej uprzednio przez zbywającego w drodze darowizny dokonanej przez jego wstępnych, z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

W pozostałej części postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Zarzuty niekonstytucyjności kwestionowanej regulacji należy uznać za nieuzasadnione.

Z *petitum* oraz uzasadnienia pytania prawnego wynika, iż Sąd pytający niekonstytucyjności kwestionowanej regulacji upatruje przede wszystkim w nierównym traktowaniu przez ustawodawcę, w zakresie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, osób odpłatnie

zbywających nieruchomości uzyskaną uprzednio w drodze darowizny dokonanej na ich rzecz przez wstępnych oraz osób, które w drodze darowizny uzyskały od wstępnych środki pieniężne.

Kwestionowany przepis prowadzi bowiem do sytuacji, w której, w przypadku nieruchomości nabytej w drodze darowizny dokonanej przez wstępnych, jej odpłatne zbycie przez obdarowanego przed upływem 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło to nabycie, stanowi odrębne źródło dochodu. Przychód uzyskany z tytułu odpłatnego zbycia tej nieruchomości podlega tym samym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Dopiero po upływie tego okresu obdarowany może zbyć tę nieruchomość, bez, jak to określono w pytaniu prawnym, *narażania się na powstanie obowiązku podatkowego* w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W przypadku zaś uzyskania w drodze darowizny dokonanej przez wstępnych środków pieniężnych, późniejsze rozporządzenie tymi środkami przez obdarowanego, bez względu na to w jakim okresie od daty ich nabycia to nastąpi, nie jest traktowane jako odrębne źródło przychodów. Nie powoduje zatem powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W konsekwencji, w stosunku do obdarowanych przez wstępnych nieruchomością, którzy następnie nieruchomość tę zbyli (przy zachowaniu warunków określonych w zaskarżonym przepisie), powstaje obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych. Natomiast nie powstaje ten obowiązek w stosunku do osób obdarowanych przez swoich wstępnych środkami pieniężnymi, niezależnie od tego, kiedy i w jaki sposób obdarowani środkami tymi rozporządzili.

Zauważyć należy, iż przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. dotyczy wyłącznie odpłatnego zbycia *nieruchomości oraz ich części lub udziału w nieruchomości*. Nie reguluje kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych rozporządzenia posiadanymi środkami pieniężnymi.

Przepis ten, jak już wskazano, nakazuje uznanie za odrębne źródło przychodów odpłatne zbycie nieruchomości, jeżeli nastąpiło ono przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nabyto lub wybudowano tę nieruchomość, oraz nie było wykonaniem działalności gospodarczej.

Wskazane w zaskarżonym przepisie ograniczenie dotyczące odpłatnego zbycia nieruchomości odnosi się do wszystkich nieruchomości, niezależnie od formy ich nabycia.

Ustawodawca traktuje zatem w jednakowy sposób osoby zbywające odpłatnie nabyte wcześniej nieruchomości, niezależnie od tego, w jaki sposób np. odpłatnie czy też nieodpłatnie i od kogo nieruchomości te nabyły – nie różnicując w tym zakresie sytuacji prawnopodatkowej adresatów przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. w kontekście nałożonego na nich obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W świetle art. 108 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., wszyscy podatnicy zbywający odpłatnie nieruchomości w warunkach określonych w tym przepisie znajdują się w takiej samej sytuacji prawnopodatkowej, tj. przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości stanowi źródło przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przepis ten nie różnicuje zatem sytuacji prawnopodatkowej jego adresatów zbywających odpłatnie nieruchomości, jako podmiotów należących do grupy podmiotów podobnych.

Niezależnie od oceny zasadności zarzutów dotyczących konstytucyjności kwestionowanej regulacji należy zauważyć, że ewentualne wyłączenie stosowania przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. do odpłatnego zbycia nieruchomości uzyskanych w drodze darowizny dokonanej przez wstępnych stawiłoby podatników dokonujących tego zbycia w uprzywilejowanej sytuacji w stosunku do osób zbywających odpłatnie nieruchomości, nabyte w sposób

odpłatny np. w drodze kupna bądź też przez nie wybudowanych (co wiąże się z poniesieniem określonych kosztów budowy).

Doprowadziłyby bowiem do sytuacji, w której osoby, które uzyskały nieruchomość w sposób nieodpłatny, tj. w drodze darowizny dokonanej przez osoby najbliższe, korzystałyby ze zwolnienia podatkowego w podatku od spadków i darowizn od tego nabycia (na podstawie art. 4a ustawy od spadków i darowizn), a następnie nie byłyby zobowiązane do zapłacenia podatku dochodowego od osób fizycznych w przypadku odpłatnego zbycia tejże nieruchomości – gdyż owo zbycie nie stanowiłoby źródła przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Tymczasem osoby, które wybudowały bądź nabyły odpłatnie nieruchomość za własne środki finansowe, w razie ich odpłatnego zbycia obowiązane byłyby do zapłacenia podatku dochodowego od osób fizycznych od odpłatnego zbycia tejże nieruchomości, w przypadku zaistnienia przesłanek, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f.

Tym samym mogłoby budzić wątpliwości, czy wyłączenie stosowania przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. w odniesieniu do odpłatnego zbycia przez obdarowanego nieruchomości uzyskanej w drodze darowizny dokonanej przez jego wstępnych nie prowadziłoby – w przedstawionym kontekście – do naruszenia konstytucyjnej zasady równości czy zasady sprawiedliwości społecznej, a tym samym do wtórnej niekonstytucyjności.

Niezależnie od powyższego podnieść trzeba, że sytuacja prawnopodatkowa osób odpłatnie zbywających nieruchomości nabyte uprzednio w drodze darowizny od wstępnych jest odmienna niż osób dokonujących rozporządzenia środkami pieniężnymi także uzyskanymi od wstępnych.

Po raz kolejny wskazać trzeba, że w odniesieniu do tej pierwszej grupy podmiotów ustawodawca uznał za odrębne źródło przychodów dokonanie przez nich odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem 5 lat od końca roku

kalendarzowego, w którym nieruchomość tę nabyli w drodze darowizny uzyskanej od wstępnych.

W odniesieniu zaś do drugiej grupy podatników ustawodawca nie uznał za odrębne źródło dochodów w podatku dochodowym od osób fizycznych rozporządzenia środkami pieniężnymi uzyskanymi w drodze darowizny dokonanej przez wstępnych.

Zróżnicowanie sytuacji prawnopodatkowej wymienionych grup podatników wynika zatem z przyjęcia przez ustawodawcę w u.p.d.o.f. rozwiązania, w którym odpłatne zbycie nieruchomości dokonane przed upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została ona nabyta w drodze darowizny, stanowi odrębne źródło przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych, zaś rozporządzenie środkami pieniężnymi nie stanowi takiego źródła (niezależnie od tego, kiedy nastąpiło).

Zgodnie z art. 3 ust. 1 u.p.d.o.f., [o]soby fizyczne, jeżeli mają miejsce zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów (przychodów) bez względu na miejsce położenia źródeł przychodów (nieograniczony obowiązek podatkowy).

Zgodnie zaś art. 9 ust. 2 u.p.d.o.f., dochodem ze źródła przychodów, jeżeli przepisy art. 23o, art. 23u, art. 24-24b, art. 24c, art. 24e, art. 30ca, art. 30da oraz art. 30f nie stanowią inaczej, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów.

Stosownie do art. 30e ust. 1 u.p.d.o.f. od dochodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a–c u.p.d.o.f. podatek dochodowy wynosi 19% podstawy obliczenia podatku.

Zgodnie z art. 30e ust. 2 u.p.d.o.f., podstawą obliczenia tego podatku jest dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości *określonym zgodnie z art. 19, a kosztami ustalonymi zgodnie*

z art. 22 ust. 6c i 6d, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, dokonanych od zbywanych nieruchomości.

Przychodu z tego źródła nie łączy się z przychodami z innych źródeł (art. 30e ust. 5 u.p.d.o.f.).

Stosownie do treści art. 22 ust. 6d u.p.d.o.f., za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c tej ustawy, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.

Zgodnie z art. 22 ust. 6e u.p.d.o.f., wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d tej ustawy, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

W art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. – co należy po raz kolejny podkreślić – źródłem przychodu jest czynność w postaci odpłatnego zbycia nieruchomości, które prowadzi do zwiększenia aktywów majątkowych osobie zbywającej. Dotyczy to także zbycia nieruchomości nabytej uprzednio w drodze darowizny dokonanej na rzecz zbywającego przez jego wstępnych.

W myśl art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., [*p*]rzychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Ogólna reguła wynikająca z tego przepisu przewiduje, że przychód w postaci pieniędzy lub wartości pieniężnych powstaje w momencie otrzymania ich przez podatnika lub w momencie postawienia ich do dyspozycji podatnika. Jest ona wyrazem przyjęcia przez ustawodawcę tzw. metody kasowej ustalania przychodu, wiążącej jego uzyskanie z faktycznym wejściem w posiadanie określonych walorów pieniężnych lub możliwością faktycznego dysponowania nimi (*vide* – wyrok NSA z dnia 14 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 2167/16, LEX nr 2569214).

Pojęcie przychodu z odpłatnego zbycia, o którym mowa w zaskarżonym przepisie, zostało określone w art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f., który stanowi, że *przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej w wysokości wartości rynkowej. Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio.*

Cena jest przedmiotowo istotnym elementem umowy sprzedaży (art. 535 k.c.) i musi być wyrażona w pieniądzu (art. 358 k.c.). Stanowi ona ekwiwalent nabytych na podstawie tej umowy rzeczy lub praw, odzwierciedlając wartość rzeczy, zysk sprzedawcy i jego koszty. Jest miernikiem przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości, wyrażający wartość zbywanej nieruchomości (*vide* – wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2014 r., sygn. II FSK 2194/12, LEX nr 1591725). Pojęcie ceny w obrębie art. 19 ust. 1–4 u.p.d.o.f. zostało użyte w znaczeniu używanym w prawie cywilnym.

Odpłatnym zbyciem w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy jest taka czynność, która po stronie zbywcy (podatnika) przynosi korzyść (przysporzenie majątkowe) dające się wycenić w momencie dokonania tego zbycia (*vide* – wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 maja 2018 r., sygn. III SA/Wa 2112/17, LEX

nr 2569431 i wyrok NSA z dnia 15 października 2013 r., sygn. II FSK 2882/11, LEX nr 1396541).

Jak wskazał NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 21 maja 2014 r. w sprawie o sygn. II FSK 835/12 (LEX nr 1462539) *istotną cechą odpłatności jest wzajemność, a więc uzyskanie przez zbywającego od nabywcy stanowiącego przysporzenie świadczenia ekwiwalentnego w stosunku do jego świadczenia. W sytuacji natomiast, gdy świadczenie zbywającego ma charakter jednostronny, to jest taki, któremu nie odpowiada ekwiwalentne świadczenie wzajemne nabywcy, nie ma ono charakteru odpłatnego. Za ekwiwalentne świadczenie wzajemne nie może przy tym być uznane zwolnienie się z długu wskutek wykonania zobowiązania. Zobowiązanie to może mieć bowiem charakter jednostronny, a więc taki, któremu nie odpowiada jakiegokolwiek świadczenie wzajemne wierzyciela.*

Przychodem z odpłatnego zbycia jest suma pieniędzy wynikająca albo z umowy, albo ustalona przez organ podatkowy. Przychód z tytułu odpłatnego zbycia w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. musi być określony (znany) stronom w momencie zbycia i możliwy do ustalenia w sposób określony w art. 19 u.p.d.o.f. (*vide* – wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2014 r., sygn. II FSK 2194/12, *op. cit.*).

Aby można było mówić o powstaniu przychodu w sytuacji wskazanej w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. należałoby wykazać, iż zdarzenie polegające na odpłatnym zbyciu nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości spowodowało w majątku podatnika przyrost majątku rozumiany jako zwiększenie aktywów lub zmniejszenie pasywów w tym majątku (*vide* – wyrok NSA z dnia 28 lipca 2017 r., sygn. II FSK 1432/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych i powołane tam orzecznictwo sądów administracyjnych oraz literatura).

W piśmiennictwie przyjmuje się, iż w aktualnej konstrukcji polskiego podatku dochodowego od osób fizycznych przychód odzwierciedla zwiększenie

stanu mienia osoby w ciągu roku podatkowego, czyli przyrost czystego majątku podatnika (*vide* – M. Goettel (red.), M. Lemonnier (red.), A. Goettel, B. Pahl, M. Tyrakowski, K. Wardencka, J.J. Zięty, *Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawa podatków*, Warszawa 2011, Lex/el.). Przychodem (dochodem) podlegającym opodatkowaniu mogą być jedynie przysporzenia majątkowe, które mają trwałe i bezzwrotny charakter oraz skutkujące definitywnym przyrostem majątku podatnika (*vide* – B. Kuźniacki, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFL)*, WKP 2017, Lex/el.). Wskazuje się przy tym, że podatek dochodowy jest ciężarem publicznoprawnym odnoszącym się pośrednio do przyrostu majątku, a zatem przychodem – jako źródłem dochodu – jest tylko ta wartość, która wchodząc do majątku podatnika może powiększać jego aktywa lub zmniejszać pasywa (*vide* – P. Pietrasz, *Charakterystyka dochodów nieujawnionych*, (w:) *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*, 2007 r., Lex/el.).

W kontekście niniejszej sprawy podnieść trzeba, iż sprzedaż nieruchomości w warunkach określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. zasadniczo zwiększa aktywa majątkowe zbywającego, co powoduje uznanie tej czynności za źródło przychodów, a w konsekwencji powstanie po stronie zbywającego obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Przy przyjętej w u.p.d.o.f. konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych rozporządzenie przez obdarowanego środkami pieniężnymi nabytymi w drodze darowizny nie może być uznane za takie samo źródło przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych, jak odpłatne zbycie nieruchomości także uzyskanej w drodze darowizny dokonanej na rzecz zbywającego przez jego wstępnych.

W tym kontekście czym innym jest odpłatne zbycie nieruchomości, a czym innym rozporządzenie środkami pieniężnymi, w którego zakres może wchodzić zarówno np. wydatkowanie ich na zakup określonych dóbr, usług

(o charakterze materialnym, ale i niematerialnych), jak i dokonanie ich darowizny.

Zróźnicowanie to jest niezależne od odmienności przedmiotu odpłatnego zbycia (nieruchomość) oraz rozporządzenia (środki pieniężne).

W przypadku środków pieniężnych uzyskanych w drodze darowizny od wstępnych, rozporządzenie przez obdarowanego tymi środkami nie zawsze prowadzi do powstania przychodu, w rozumieniu zwiększenia aktywów majątkowych. Czynność w postaci rozporządzenia środkami pieniężnymi np. ich wydatkowaniem, co do zasady, prowadzi raczej do zmniejszenia posiadanych przez rozporządzającego zasobów tychże środków.

W kategorii źródeł przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych odpłatne zbycie nieruchomości nie może być zatem traktowane w sposób tożsamy z rozporządzenia środkami pieniężnymi.

Brak jest zatem podstaw do uznania, iż zachodzi podobieństwo pomiędzy tymi czynnościami – pomimo, iż zarówno środki pieniężne jak i nieruchomość zostałyby wcześniej nabyte w drodze darowizny dokonanej przez wstępnych.

Przyjęte przez ustawodawcę w kwestionowanej regulacji kryterium zróźnicowania w postaci czynności stanowiącej źródło przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych nie jest nerelewantne, przypadkowe ani też nieproporcjonalne.

W tym kontekście inna jest sytuacja prawnopodatkowa obydwu wymienionych grup podmiotów.

Odmiennie podmioty, niewykazujące istotnej, relewantnej cechy wspólnej, mogą być zaś traktowane w różny sposób i nie wiąże się to z naruszeniem zasady równości wobec prawa (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 2003 r., sygn. SK 15/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 103).

Niezależnie od powyższego, za konstytucyjnością kwestionowanej regulacji przemawia także okoliczność, iż ustawodawca dysponuje na gruncie

Konstytucji szerokim zakresem swobody regulowania życia społeczno-gospodarczego. Oznacza to, że wybór kryteriów różnicowania w poszczególnych dziedzinach życia społeczno-gospodarczego należy do ustawodawcy (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 maja 2010 r., sygn. P 29/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 35). Ustawodawca jest uprawniony do stanowienia prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym oraz przyjmowania takich rozwiązań prawnych, które – jego zdaniem – będą najlepiej służyły realizacji tych celów (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 października 1994 r., sygn. K. 2/94, OTK w 1994 r., cz. II, poz. 36; 12 września 2000 r., sygn. K. 1/00, OTK ZU nr 6/2000, poz. 185; 25 czerwca 2002 r., sygn. K 45/01).

Władza ustawodawcza ma przy tym szczególnie daleko idącą swobodę w kształtowaniu prawa daninowego, w ramach której mieści się możliwość wyboru między różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych. Zadanie parlamentu polega na kształtowaniu polityki podatkowej w taki sposób, aby ustanowiony system podatkowy zapewniał państwu systematyczne dochody umożliwiające realizację założonych wydatków, a jednocześnie wpływał na gospodarcze, socjalne i społeczne zachowania podatników (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 listopada 1998 r., sygn. K. 12/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 98; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1). Ustawodawca ma zatem swobodę w kształtowaniu obowiązków podatkowych obywateli i innych podmiotów. Jest to konsekwencją uznania nakładania podatków za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa. Za realizację tej polityki oraz wybór właściwych metod i celów parlament ponosi odpowiedzialność przed społeczeństwem (wyborcami).

W ramach daleko idącej swobody w kształtowaniu prawa daninowego, organy władzy ustawodawczej mają szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami zobowiązań podatkowych, w rozmaity sposób realizującymi politykę gospodarczą państwa, której konkretyzację stanowi przejawiająca się

w treści tych regulacji polityka podatkowa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 listopada 1998 r., sygn. K. 12/98, *op. cit.*; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, *op. cit.*; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81). W tym zakresie swoboda ustawodawcy oparta jest o kryteria i cele polityczne oraz gospodarcze. Polityka podatkowa jest bowiem środkiem realizacji tych określonych celów.

Wprowadzając określone instrumenty prawne, służące realizacji polityki Państwa ustawodawca może dokonać zróżnicowania sytuacji prawnej określonych kategorii podmiotów. Równość wobec prawa nie zakazuje bowiem różnicowania sytuacji prawnej adresatów danej normy, *ale oznacza uznanie tej a nie innej cechy za istotną, a tym samym za uzasadnioną w regulowanej dziedzinie* (*vide* – orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lutego 1997 r., sygn. P. 4/96, OTK ZU nr 1/1997, poz. 3).

W szczególności ustawodawca może swobodnie decydować o ulgach i zwolnieniach podatkowych, ponieważ o ich przedmiocie i zakresie nie decydują przesłanki prawne, ale ekonomiczne i społeczne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, OTK ZU nr 5/A/2005, poz. 47; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103; 11 lutego 2014 r., sygn. P 24/12, OTK ZU nr 9/A/2014, poz. 9). Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności (celowości) rozwiązań dotyczących przyjętych ulg i zwolnień podatkowych pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6 i 9 maja 2005 r., sygn. SK 14/04, *op. cit.*).

Podkreślić należy, że ustawodawca w dziedzinie prawa podatkowego nie tylko korzysta z większej swobody regulacyjnej. Przede wszystkim jednak Konstytucja – jak podniesiono już w niniejszym stanowisku – w art. 84 i art. 217 Konstytucji nakłada na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

Przepis art. 217 Konstytucji narzuca formę ustawy dla regulowania systemu podatkowego, ale w płaszczyźnie materialnej pozostawia ustawodawcy kompetencję do określania podatków i innych danin publicznych.

Ustawodawca zwykły jest przy tym konstytucyjnie upoważniony do dokonywania pewnych wyłomów w zasadzie powszechności obciążeń podatkowych (której wyrazem jest art. 84 Konstytucji) – dotycząc ich skutkami zarówno budżet państwa, jak i finanse samorządu terytorialnego. Decyzje te są pozostawione jego politycznej decyzji, a ingerencja Trybunału Konstytucyjnego może nastąpić tylko, jeżeli dojdzie przy tym do naruszenia innych norm, zasad bądź wartości konstytucyjnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 listopada 1998 r., sygn. K. 12/98, *op. cit.*).

Ustawodawca ma więc prawo wyboru stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, jak i zakreślaniu rozmiaru obciążeń podatkowych. Przepisy Konstytucji nie wskazują materialnych granic opodatkowania. Ustawodawca jest konstytucyjnie upoważniony do dokonywania pewnych wyborów obciążeń podatkowych, jeżeli przemawiają za tym cele społeczno-gospodarcze, wyrażające wartości chronione Konstytucją (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 listopada 1997 r., sygn. K. 26/97, OTK ZU nr 5-6/1997, poz. 64; 3 listopada 1998 r., sygn. K. 12/98, *op. cit.*; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, *op. cit.*; 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, *op. cit.* oraz postanowienie Trybunału konstytucyjnego z dnia 6 września 2017 r., sygn. Ts 176/16, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 280).

W kontekście niniejszej sprawy podkreślić trzeba, że ustawodawca zachowuje – dopuszczalną konstytucyjnie – swobodę regulacyjną także w zakresie określania, jakie zdarzenia podatkowe stanowią źródło przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W tym kontekście podkreślić trzeba, iż powstanie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku odpłatnego zbycia – w warunkach określonych w art. 108 ust. 1 pkt 8 lit. a

u.p.d.o.f. – nieruchomości nabytej uprzednio w drodze darowizny dokonanej na rzecz zbywającego przez jego wstępnych, następuje skutek określonego działania podatnika, służąc zarazem usprawiedliwionym celom konstytucyjnym (jak wszystkie podatki).

Zauważyć ponadto należy, iż następstwem swobody ustawodawcy w kształtowaniu prawa daninowego jest ograniczenie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, który nie jest uprawniony do oceny celowości poszczególnych rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę. Kwestia politycznej lub ekonomicznej zasadności tych rozwiązań pozostaje w zasadzie poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego. Nie ma w każdym razie podstaw do ingerencji, gdy ustawodawca wybrał jeden z możliwych wariantów uregulowania danej kwestii, nawet w razie wątpliwości, czy wybrał wariant najlepszy (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103 oraz K. Działocha, A. Łukaszczyk, komentarz do art. 84 Konstytucji, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, L. Garlicki (red), M. Zubik (red.), tom II, Warszawa 2016 r., str. 971).

O zakresie, zasadach i wysokości opodatkowania decydują bowiem głównie względy ekonomiczne i społeczne, a nie przesłanki o charakterze prawnym.

Dodać przy tym należy, że art. 84 Konstytucji, statuując powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, zwalnia niejako ustawodawcę od obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU nr 7/A/2009, poz. 106; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166). Każda ulga podatkowa stanowi wyraz preferencji, które wyraża ustawodawca w systemie podatkowym. System podatkowy, co do zasady służący realizacji celu

fiskalnego (poboru podatków), przewiduje ulgi podatkowe jako wyjątek, dając w tym wypadku prymat innym, pozafiskalnym celom.

Podkreślić w tym miejscu trzeba, że ustawodawcy przysługuje swoboda określenia cechy relewantnej, według której dokonywane jest zróżnicowanie sytuacji prawnej poszczególnych adresatów norm. Przyjmować należy domniemanie, że ustawodawca działa w tej mierze zgodnie z Konstytucją, a więc sam dobór cech relewantnych, jak i przeprowadzane na ich podstawie klasyfikacje, korzystają z domniemania konstytucyjności (*vide* – L. Garlicki, M. Zubik, komentarz do art. 32, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, L. Garlicki (red), M. Zubik (red.), tom II, Warszawa 2016 r., str. 114).

Rozumienie zasady równości uwzględniać musi przy tym dziedzinę stosunków, jakich dotyczy regulacja prawna wprowadzająca określone zróżnicowanie. Im słabsza bowiem ranga czy ochrona wolności, prawa lub innej konstytucyjnej wartości „towarzyszącej” dokonywanemu zróżnicowaniu, tym większa swoboda pozostawiona jest ustawodawcy do stosowania takich cech relewantnych, które wprowadzają to zróżnicowanie, *i tym większa winna być gotowość Sądu Konstytucyjnego do akceptowania odmiennego traktowania sytuacji w zasadzie podobnych* (L. Garlicki, M. Zubik, komentarz do art. 32, *op. cit.*, str. 115). Priorytet przyznawany jest przede wszystkim ochronie praw i wolności osobistych w relacji, np., do kategorii praw ekonomicznych, z którymi w ścisłym funkcjonalnym związku pozostaje zagadnienie obowiązków podatkowych.

W kontekście oceny konstytucyjności kwestionowanej regulacji podkreślić należy, że ochronie prawa własności (a granice ochrony w tej sferze wyznaczają właśnie przepisy nakładające obowiązek podatkowy) przypisuje się bardziej relatywne znaczenie (*vide* – L. Garlicki, M. Zubik, komentarz do art. 32, *op. cit.*, str. 115).

Przyjęcie przez ustawodawcę, w kwestionowanej regulacji, czynności stanowiącej źródło przychodu jako cechy relewantnej, w oparciu o którą różnicuje

on sytuacją prawnopodatkową (w podatku dochodowym od osób fizycznych) osób zbywających odpłatnie nieruchomości nabytą uprzednio w drodze darowizny od wstępnych w stosunku do osób dokonujących rozporządzeniem środkami pieniężnymi nabytymi także w drodze darowizny od wstępnych, mieści się w zakresie dopuszczalnej konstytucyjnie swobody regulacyjnej ustawodawcy.

Podkreślić ponadto trzeba, że przyjęte przez ustawodawcę podatkowego rozwiązania dotyczące obciążeń podatkowych nie muszą być identyczne dla wszystkich grup podatników. Przyjęcie odmiennego stanowiska oznaczałoby m.in, że w świetle tej zasady niedopuszczalne byłoby wprowadzenie w systemie prawa podatkowego podatków niemających charakteru powszechnego.

Tym samym, potraktowanie w kwestionowanej regulacji osób zbywających odpłatnie nieruchomości nabyte w drodze darowizny dokonanej przez ich wstępnych inaczej aniżeli osób rozporządzających środkami pieniężnymi uzyskanymi w drodze takiej darowizny nie może być traktowane jako naruszenie konstytucyjnej zasady równości.

Niezależnie od powyższego należy zwrócić uwagę, iż w piśmiennictwie wskazuje się, iż powodem uznania przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem 5 lat od końca roku kalendarzowego, w którym zostały nabyte, jest względ na to, aby nie miała miejsca spekulacja nieruchomościami (*vide* – A. Bartosiewicz, komentarz do art. 10, [w:] *PIT. Komentarz*, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Warszawa 2015 r., LEX/el).

Sąd pytający podniósł też, że – w Jego ocenie – wprowadzenie w ustawie o podatku od spadków i darowizn przepisów art. 4a ust. 1 i 2 spowodowało, iż zaskarżona norma *utraciła charakter normy sprawiedliwej* (uzasadnienie pytania prawnego, str. 7).

W tym kontekście zauważyć należy, że dokonywanie oceny, czy poszczególne rozwiązania podatkowe czynią zadość zasadzie sprawiedliwości społecznej wymagałoby od Trybunału Konstytucyjnego wkroczenia w dziedzinę,

która z istoty swej należy do ustawodawcy, powołanego do formułowania ocen politycznych. Ingerencja Trybunału musi ograniczać się do sytuacji drastycznych.

Powoływanie się na zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej, w szczególności na zasadę sprawiedliwości społecznej, jedynie sporadycznie prowadzi do uznawania regulacji daninowej za niekonstytucyjną, gdyż w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda ustawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, *op. cit.*).

Kwestia wyboru optymalnego systemu podatkowego zależy – co należy ponownie podkreślić – od prowadzonej polityki fiskalnej państwa i leży poza kognicją Trybunału konstytucyjnego (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152).

Zauważyć w związku z tym należy, że kwestia opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości była przedmiotem zainteresowania ustawodawcy – na co zwrócił uwagę Sąd pytający.

Ustawą zmieniającą w art. 10 u.p.d.o.f. dodano ust. 5, 6 i 7. Przepisy te weszły w życie z dniem 1 stycznia 1919 r. Zgodnie z art. 10 ust. 5 u.p.d.o.f., *[w] przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę.*

Przepisy art. 10 ust. 6 i 7 u.p.d.o.f. stanowią:

Art. 10. (...)

6. W przypadku odpłatnego zbycia po ustaniu wspólności majątkowej małżeńskiej, nabytych do majątku wspólnego małżonków lub wybudowanych w trakcie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej nieruchomości lub nabytych do majątku wspólnego małżonków praw majątkowych, określonych

w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, okres, o którym mowa w tym przepisie, liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ich nabycie do majątku wspólnego małżonków lub ich wybudowanie w trakcie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej.

7. Nie stanowi nabycia albo odpłatnego zbycia, o których mowa w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, odpowiednio nabycie albo odpłatne zbycie, w drodze udziału spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a-c, do wysokości przysługującego podatnikowi udziału w spadku.

Przyjęcie przez ustawodawcę, w dodanym w art. 10 u.p.d.o.f. ustępie 5, rozwiązania, zgodnie z którym, w razie zbycia nieruchomości nabytej w drodze spadku, przewidziany w tym przepisie 5 – letni okres liczony jest od daty nabycia tejże nieruchomości przez spadkodawcę uzasadniano jako zmianę ukierunkowaną, w odniesieniu do spadkobierców, *na pełniejszą realizację na gruncie podatku PIT sukcesji praw spadkodawcy związanych z odziedziczoną nieruchomością* (uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk nr 2854, Sejm VIII kadencji).

W sytuacji, gdy, pomimo wskazanych zmian przepisów u.p.d.o.f. związanych z opodatkowaniem podatkiem dochodowym od osób fizycznych odpłatnego zbycia nieruchomości, pozostawiono w niezmiennym brzmieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. i nie wyłączono z zakresu jego stosowania odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej uprzednio w drodze darowizny dokonanej przez zstępnych, należy traktować jako świadomą decyzję ustawodawcy. Jest to rozwiązanie mieszczące się w zakresie, dopuszczalnej konstytucyjnie, swobody regulacyjnej ustawodawcy. Ustawodawca ma bowiem konstytucyjne prawo stymulować określone zachowania obywateli m.in. poprzez określoną politykę podatkową.

W kontekście niniejszej sprawy zauważyć również trzeba, że w art. 10 ust. 5 u.p.d.o.f. wprowadzono zmiany dotyczące sposobu liczenia okresu,

o którym mowa w ust. 1 pkt 8 lit. a – c tegoż artykułu, w odniesieniu do *odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych nabytych w drodze spadku*.

Nie wprowadzono zaś analogicznych zmian w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych nabytych w drodze darowizny dokonanej przez osoby najbliższe dla zbywającego (co podniósł Sąd pytający).

Kwestia wskazanego zróżnicowania nie jest jednak przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie.

Przepisy art. 10 ust. 5 (podobnie ust. 6 i 7) u.p.d.o.f. nie miały zastosowania w sprawie zawisłej przed Sądem pytającym, gdyż weszły w życie, jak już wskazano, z dniem 1 stycznia 2019 r. Przepisy te nie odnoszą się zresztą do stanu faktycznego sprawy zawisłej przed Sądem pytającym.

Przepisy art. 10 ust. 5, 6 i 7 u.p.d.o.f. nie są i nie mogły być więc przedmiotem pytania prawnego w niniejszej sprawie.

Na marginesie jedynie zauważyć należy, iż, zgodnie z art. 925 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r., poz. 1025 ze zm., dalej: k.c.) spadkobierca nabywa spadek z chwilą otwarcia spadku. Spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy (art. 924 k.c.). Powołanie do spadku wynika z ustawy albo z testamentu (art. 926 § 1 k.c.). Oznacza to, że prawo polskie łączy nabycie praw i obowiązków wchodzących w skład spadku ze zdarzeniem, jakim jest śmierć spadkodawcy. Nabycie to nie jest uzależnione ani od złożenia przez spadkobiorcę oświadczenia o przyjęciu spadku, ani od uzyskania przez niego orzeczenia odpowiedniego organu państwa. Nabycie spadku następuje bowiem z mocy prawa (*vide* – wyrok WSA w Gliwicach z dnia 24 października 2017 r., sygn. I SA/GI 552/17, LEX nr 2396991).

W przypadku umowy darowizny (art. 155 k.c.) darczyńca zobowiązuje się do przeniesienia własności nieruchomości lub innej rzeczy oznaczonej co do tożsamości na obdarowanego, zaś obdarowany do jej przyjęcia.

Do zawarcia umowy darowizny wymagana jest zatem zgodna wola obydwu stron umowy darowizny.

Odmienna jest zatem sytuacja obdarowanego i dziedziczącego nieruchomości lub inne prawa majątkowe co do warunków ich nabycia na własność.

Nie można także uznać, iż ustawodawca, poprzez kwestionowaną regulację zróżnicował, w sposób naruszający standardy konstytucyjne, sytuację prawnopodatkową podatników podatku od spadków i darowizn oraz podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy znajdują się mają w analogicznej sytuacji ekonomicznej i społecznej.

Czym innym jest bowiem nabycie określonych przedmiotów majątkowych w drodze darowizny, z ewentualnym obowiązkiem opodatkowania tego nabycia na podstawie przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn, a czym innym odpłatne zbycie tak nabytych przedmiotów majątkowych, z ewentualnym obowiązkiem opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych uzyskanych w ten sposób przychodów, o ile ziszczą się warunki określone w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. (*vide* – wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 stycznia 2018 r., sygn. III SA/Wa 386/17, LEX nr 2454619).

Występują tutaj dwa odrębne zdarzenia prawne.

Jedno to nabycie nieruchomości w drodze darowizny, podlegające opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn bądź zwolnione od tego opodatkowania na podstawie art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn (jak w sprawie zawisłej przed sądem pytającym).

Drugie to sprzedaż tej nieruchomości, podlegająca opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jeżeli sprzedaż udziałów w nieruchomości nastąpiła przed upływem 5 lat od dnia ich nabycia w drodze darowizny.

Inne jest zatem źródło powstania obowiązku podatkowego, a tym samym przedmiot opodatkowania. Obowiązek ten dotyczy więc innej kategorii podatków.

Podnieść w tym kontekście należy, że cechą charakterystyczną prawa podatkowego jest odmienne traktowanie podatników w zależności od tego, jakiego rodzaju podatku dotyczy obciążający ich obowiązek podatkowy. W dziedzinie prawa podatkowego rodzaj podatku jest cechą istotną, pozwalającą na zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników. Jest to kryterium prawnie relewantne z punktu widzenia ustawy podatkowej.

Z powyższych względów nie można także uznać, iż ustawodawca miał konstytucyjny obowiązek potraktować tak samo, z punktu widzenia określenia źródeł w podatku dochodowym od osób fizycznych, zdarzeń w postaci rozporządzenia przez obdarowanego nieruchomościami oraz rozporządzenia środkami pieniężnymi – uzyskanymi w drodze darowizny dokonanej na jego rzecz przez zstępnych – ze względu na to, iż w ustawie o podatku od spadków i darowizn ustawodawca, w zakresie dotyczącym zwolnienia podatkowego od podatku od spadków i darowizn, co do zasady potraktował zatem w taki sam sposób zdarzenie podatkowe w postaci darowizny (dziedziczenia) nieruchomości oraz darowizny (dziedziczenia) środków pieniężnych, dokonanych na rzecz osób zstępnych.

W związku z przedstawioną argumentacją zasadne jest przyjęcie, że kwestionowana regulacja nie narusza konstytucyjnej zasady równości, a co za tym idzie, także obowiązku ustawodawcy realizacji tej zasady na gruncie prawa podatkowego.

Naruszenia w zaskarżonej regulacji konstytucyjnej zasady równości można byłoby upatrywać w sytuacji, w której prawodawca dokonałby dyskryminujących dyferencjacji w ramach jednolitej kategorii podmiotów. Wskazana odmiennosc sytuacji prawnej wymienionych grup podmiotów uzasadnia jednak ich zróżnicowanie, przyjęte w kwestionowanej regulacji.

Odmienne podmioty, niewykazujące istotnej, relewantnej cechy wspólnej, mogą być zaś traktowane w różny sposób i nie wiąże się to z naruszeniem zasady równości wobec prawa (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 grudnia 2003 r., sygn. SK 15/02, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 103).

W świetle przedstawionej argumentacji istnieją podstawy do uznania, iż art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., w zakresie, w jakim ma zastosowanie do odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej uprzednio przez zbywającego w drodze darowizny dokonanej na przez jego zstępnego, jest zgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego