



Warszawa, 15 maja 2019 r.

SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt P 1/19
BAS-WAKU-69/19

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KAN CEL A R I A	
wpl. dnia	15. 05. 2019
Nr wg EZD	

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie pytania prawnego Sądu Rejonowego Lublin-Zachód w Lublinie III Wydział Karny z 14 września 2018 r. (sygn. akt P 1/19), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1509, ze zm.) w zakresie, w jakim odnosi się do odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej na podstawie umowy darowizny zawartej między zstępnyymi, **jest niezgodny** z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Sejm wnosi o **umorzenie postępowania** w pozostałym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym ze względu na niedopuszczalność i zbędność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

W dniu 10 stycznia 2019 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie pytania prawnego Sądu Rejonowego Lublin-Zachód w Lublinie III Wydział Karny z 14 września 2018 r. (sygn. akt P 1/19). Zarządzeniem Prezes TK z 5 grudnia 2018 r., pytający sąd został wezwany do usunięcia braków formalnych pytania prawnego poprzez precyzyjne określenie przedmiotu zaskarżenia i wyjaśnienie, w jakim zakresie odpowiedź na pytanie może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy zawisłej przed Sądem Rejonowym. Obowiązek ten został przez sąd pytający wykonany postanowieniem z 20 grudnia 2018 r., sygn. akt

Przedmiotem kontroli jest: art. 2 ust. 1 pkt 3, art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a - d, art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1509, ze zm.; dalej: u.p.d.) w związku z art. 4a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 644, ze zm.; dalej: u.s.d.).

Kwestionowane przepisy u.p.d. stanowią:

- 1) „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” (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d u.p.d.);
- 2) „Przepisów ustawy nie stosuje się do: przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn (art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.);

3) „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 poczynszy 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” (art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.).

Kwestionowany przepis u.s.d. stanowi: „Art. 4a. 1. Zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyrna 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”.

II. Stan faktyczny i zarzuty sądu pytającego

1. W dniu lipca 2018 roku do Sądu Rejonowego w Lublinie wpłynął akt oskarżenia przeciwko podatnikowi, który został oskarżony o to, że w okresie od stycznia 2015 r. do kwietnia 2015 r. „uchylił się od opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych przez to, że nie złożył do dnia 04.2015 r. organowi podatkowemu tj. Naczelnikowi Urzędu Skarbowego w L. korekty

zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2012 PIT za 2012 rok z odpłatnego zbycia [...] 2012 r. aktem notarialnym · tj. przed upływem pięciu lat od daty nabycia – zabudowanej nieruchomości [...] czym naraził podatek dochodowy od osób fizycznych za 2012 r. na uszczuplenie małej wartości w wysokości skarbowej określone w art. 54 § 2 k.k.s. Akt oskarżenia nie zawiera uzasadnienia” (pytanie prawne, s. 2).

2. Zdaniem sądu pytającego, zaskarżone przepisy naruszają: art. 21 ust. 1 (zasada ochrony własności), art. 32 (zasada równości), art. 64 ust. 1 i 2 (prawo własności) Konstytucji.

3. Zaskarżone przepisy odnoszą się do obowiązków podatkowych i zwolnień podatkowych. Zadaniem sądu, naruszają zasadę równości, ponieważ:

Po pierwsze, ustawodawca różnicuje podatników według kryterium, które „nie jest usprawiedliwione merytorycznie, ani tym bardziej sprawiedliwe. Porównanie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z ustawą o podatku od spadków i darowizn prowadzi 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. nieruchomości 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”.

Po drugie, „Z dniem 1 stycznia 2007 roku w ustawie o podatku od spadków i darowizn wprowadzono normę art. 4 a ust. 1 i 2 pozwalającą na zwolnienie od podatku nabycia w ramach czynności prawnych lub spadkobrania pomiędzy osobami najbliższymi (ustawa wskazuje na małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę) o ile zadośćuczynią obowiązkowi zgłoszenia nabycia praw majątkowych, a w przypadku środków pieniężnych o ile wykonanie darowizny następuje poprzez przekazanie środków pieniężnych przy użyciu rachunku bankowego, rachunku w SKOK lub przekazem pocztowym. Podkreślić należy, 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. Nie znajduje Sąd żadnego

uzasadnienia dla różnicowanie sytuacji podatników należących do kręgu osób wskazanych w art. 4 a 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 matki (wstępnego) w zależności od tego, co jest przedmiotem darowizny i dalszej decyzji obdarowanego co uczyni z przedmiotem darowizny. Sprzedaż nieruchomości rodzowego 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 matki oskarżonego o darowaniu mu nieruchomości w miejsce dokonania zbycia nieruchomości w imieniu własnym i następnie darowania oskarżonemu środków pieniężnych uzyskanych w ramach ceny sprzedaży”.

„Reasumując, skoro ustawodawca podjął decyzję o tym, iż wykorzystanie składników majątkowych w postaci środków pieniężnych uzyskanych w drodze darowizny po spełnieniu obowiązków informacyjnych i obowiązku co do formy wykonania darowizny jest obojętne z punktu widzenia prawa podatkowego to 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”. Ponadto „Niemniej jednak nie można nie zauważyć że dla osób spoza kręgu osób najbliższych bądź w przypadku nieprzyjęcia przez Trybunał powyższych argumentów 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 ramach darowizny/ 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. Nie znajduje Sąd 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)".

Naruszenie prawa własności pytający sąd upatruje w tym, iż: „W realiach przepisów prawa podatkowego ustawodawca w sposób nieuprawniony ingeruje w sposób dysponowania własności i poprzez dyskryminacyjne normy prawne zaburza rozporządzanie w realiach niniejszej sprawy nieruchomościami. Różnicując opodatkowanie w ramach kategorii osób najbliższych tożsamych pod względem ekonomicznym i społecznym czynności prawnych ustawodawca nie zapewnia ochrony prawa własności w sposób równy. W sposób jednoznaczny ustawodawca promuje zbywanie nieruchomości poprzez potencjalnych darczyńców i następnie przekazywanie przez nich w ramach darowizny środków pieniężnych uzyskanych z tytułu sprzedaży nieruchomości. Brak jest podstaw, dla przyjęcia takich preferencji. Nie znajdują one uzasadnienia merytorycznego jak i nie są sprawiedliwe. Decyzje o przedmiocie darowizny są wypadkową różnych czynników, w tym czynników, 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”.

III. Analiza formalnoprawna

1. W myśl art. 193 Konstytucji, każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na to pytanie zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

Pytanie prawne musi spełniać łącznie trzy przesłanki, aby mogło skutecznie zainicjować kontrolę konkretną. Pierwsza przesłanka, podmiotowa, oznacza, że z pytaniem prawnym może wystąpić jedynie sąd, rozumiany jako państwowy organ władzy sądowniczej. Przesłanka druga, tj. przedmiotowa, polega na tym, iż podstawą pytania prawnego może być tylko zarzut niezgodności aktu normatywnego z Konstytucją lub z innym aktem hierarchicznie wyższym, przy czym zastrzeżenia co do konstytucyjności tego aktu muszą być tak istotne, że zachodzi potrzeba ich wyjaśnienia przez Trybunał Konstytucyjny. Przesłanka trzecia, funkcjonalna, pozwala na wystąpienie z pytaniem prawnym tylko wtedy, gdy od odpowiedzi na nie zależy rozstrzygnięcie w konkretnej sprawie sądowej (zob. np. wyrok TK z 2 grudnia 2008 r., sygn. akt P 48/07). Trybunał Konstytucyjny bada, przyjmując pytanie prawne do rozpoznania, czy jego wypowiedź dotycząca konstytucyjności przepisu będzie miała wpływ na rozstrzygnięcie sprawy. W związku z tym, musi istnieć zależność między odpowiedzią na pytanie a rozstrzygnięciem sprawy toczącej się przed sądem pytającym (zob. postanowienia TK z: 29 marca 2000 r., sygn. akt P 13/99; 12 kwietnia 2000 r., sygn. akt P 14/99; 10 października 2000 r., sygn. akt P 10/00; 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03; 4 października 2010 r., sygn. akt P 12/08 oraz powoływana tam literatura przedmiotu). Innymi słowy, zgodnie ze stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego, „Ustalając relewancję pytania prawnego, należy mieć na uwadze, że z reguły nie będzie podstaw do przyjęcia istnienia tej przesłanki wtedy, gdy rozstrzygnięcie sprawy jest możliwe bez uruchomienia instytucji pytania prawnego”.

2. Zdaniem Sejmu, właściwym przedmiotem kontroli w sprawie zainicjowanej przez Sąd Rejonowy jest art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d u.p.d. Jak wynika z uzasadnienia pytania prawnego, oskarżony sprzedał nieruchomości i nie zapłacił podatku dochodowego, narażając Skarb Państwa na uszczuplenie podatkowe. Przedmiot sporu zawisły przed sądem pytającym nie dotyczy ani podatku od spadków i darowizn, ani też nie wiąże z ulgami i zwolnieniami w podatku dochodowym. Wobec tego art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d., a także art. 4a ust. 1 i 2 u.s.d. nie stanowią podstawy rozstrzygnięcia przed Sądem Rejonowym w Lublinie i nie mają wpływu na wynik sprawy zawisłej przed tym sądem. Należy przy tym zaznaczyć, że zarzut niekonstytucyjności art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d. jest sformułowany warunkowo: „Podkreślić należy, iż kontrola konstytucyjna normy art. 21 ust.1 pkt 131

ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ma charakter wtórny, albowiem w przypadku zakwestionowania przez Trybunał Konstytucyjny normy art. 10 ust. 1 pkt 8 litery od a do d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych regulacja art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych stanie się bezprzedmiotowa” (postanowienie z 20 grudnia 2018 r., sygn. akt III 541/18 Ks, s. 2). Innymi słowy, wypowiedź TK dotycząca konstytucyjności tylko art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a – d u.p.d. będzie miała wpływ na rozstrzygnięcie sprawy. Z kolei nie istnieje, zdaniem Sejmu, zależność między odpowiedzią na pytanie w zakresie art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d. i art. 4a ust. 1 i ust. 2 u.s.d. a rozstrzygnięciem sprawy toczącej się przed sądem pytającym. Niedopuszczalne jest pytanie prawne odnoszące się do przepisów niemających zastosowania w danej sprawie, albowiem nie może się ono przekształcić w środek inicjujący abstrakcyjną kontrolę konstytucyjności prawa (postanowienia TK z: 13 lutego 2009 r., sygn. akt P 65/08; 16 października 2012 r., sygn. akt P 29/12). „Z istoty przesłanki funkcjonalnej wynika, że przedmiotem pytania może być wyłącznie taka norma prawna, która przesądza o treści rozstrzygnięcia sprawy przed sądem pytającym (determinuje to rozstrzygnięcie) – (zob. M. Masternak-Kubiak, *Funkcjonalna przesłanka pytania prawnego*, [w:] *Pytanie prawne sądu do Trybunału Konstytucyjnego. Wybrane zagadnienia*, red. K. Urbaniak, Poznań 2018, s. 165)” (postanowienie TK z 2 kwietnia 2019 r., sygn. akt P 5/18).

Ponadto przedmiotem kontroli pytający sąd czyni art.10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d u.p.d. Przepis ten określa katalog źródeł przychodów z odpłatnego zbycia. Oskarżony zbył, jak wynika z pytania prawnego, nieruchomość. Wobec tego zaktualizowała się wobec niego jedynie dyspozycja określona w lit. a zaskarżonego przepisu. Z tego tytułu nie odprowadził on podatku dochodowego, narażając Skarb Państwa na uszczuplenie skarbowe. Ten czyn stanowi podstawę aktu oskarżenia, skierowanego przeciw podatnikowi. Tym samym dalszej kontroli sądu konstytucyjnego powinien być poddany wyłącznie art.10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d. Nadto Sejm pragnie zauważyć, że sąd pytający uczynił art. 32 Konstytucji wzorcem kontroli. Jak wynika z uzasadnienia pytania prawnego, zarzut dotyczy nierównego traktowania obdarowanych przez prawo niż ich bezpośredniej lub pośredniej dyskryminacji. Mając więc na uwadze *zasadę falsa demonstration non nocet*, należy przyjąć, że art. 32 ust. 1 Konstytucji stanowi właściwy wzorzec kontroli w sprawie.

3. Wobec tego Sejm wnosi, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: u.o.TK), o umorzenie postępowanie w zakresie badania konstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 3, art.10 ust. 1 pkt 8 lit. b-d. i art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d., a także art. 4a ust. 1 i ust. 2 u.s.d.

IV. Wzorce kontroli

1. Konstytucyjna zasada równości wobec prawa ma utrwalone znaczenie zarówno w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, jak i w nauce prawa (L. Garlicki, M. Zubik [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. II, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, uwagi do art. 32, s. 101-132). Z art. 32 ust. 1 Konstytucji („Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”) wynika, że podmioty prawa, które charakteryzują się w równym stopniu określoną cechą relewantną, muszą być tak samo traktowane przez prawo. Równe traktowanie oznacza stosowanie jednakowej miary, a także odrzucenie dyskryminujących i faworyzujących różnicowań. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że zasada równości wobec prawa wyraża się w formule „nie wolno tworzyć prawa różnicującego sytuację prawną podmiotów, których sytuacja faktyczna jest taka sama” (np. wyrok TK z 31 marca 2008 r., sygn. akt P 20/07). Podmioty różniące się mogą być natomiast traktowane odmiennie.

Ustawodawca może wprowadzać różnicowanie prawne podmiotów, gdyż zasada równości wobec prawa nie ma charakteru absolutnego. Odstępstwo od równego traktowania nie prowadzi jeszcze do uznania wprowadzających je przepisów za niekonstytucyjne. Nierówne traktowanie podmiotów podobnych nie musi bowiem oznaczać dyskryminacji lub uprzywilejowania, a w konsekwencji niezgodności z art. 32 Konstytucji (zob. wyrok TK z 5 października 2005 r., sygn. akt SK 39/05). Jest ono dopuszczalne konstytucyjnie, jeżeli zostały spełnione łącznie następujące przesłanki:

1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji;

2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania;

3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

W związku z powyższym, ocenę regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości należy poprzedzić dokładnym zbadaniem sytuacji prawnej jej adresatów, a także dokonaniem analizy cech wspólnych i różniących (zob. wyrok TK z 28 maja 2002 r., sygn. akt P 10/01).

2. Kolejnymi wzorcami kontroli są art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji. Pierwszy z nich stanowi, że „Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia”. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego ukształtował sobie drogę pogląd, w myśl którego na ustawodawcy spoczywa nie tylko obowiązek pozytywny stanowienia przepisów i procedur udzielających ochrony prawnej prawom majątkowym, ale także obowiązek negatywny powstrzymania się od przyjmowania regulacji, które owo prawo mogłyby pozbawia ochrony prawnej lub też ochronę tę ograniczać (zob. wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98; 29 czerwca 2004 r., sygn. akt P 20/02; 21 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 10/05, czy też 20 kwietnia 2009 r., sygn. akt SK 55/08). „Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być ponadto realna. Punktem odniesienia (kryterium weryfikacji tej cechy) jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (zob. orzeczenia powołane powyżej oraz wyroki TK z: 25 lutego 1999 r., sygn. akt K 23/98; 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 19 grudnia 2002 r., sygn. akt K 33/02 oraz 20 stycznia 2004 r., sygn. akt SK 26/03)” (stanowisko Sejmu z 26 października 2017 r., wyrażone w sprawie o sygn. akt P 7/17).

Art. 64 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji stanowią odpowiednio: „Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych i prawo dziedziczenia” oraz „Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej”. Sąd pytający ograniczył zarzut niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu tylko do naruszenia zasady równej ochrony własności, co determinuje zakres stanowiska Sejmu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Prawo własności należy do praw ekonomicznych i jest ono podstawą autonomii oraz rozwoju człowieka. Treść tego prawa przejawia się w uprawnieniach obejmujących „konstytucyjnie gwarantowaną wolność nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim” (wyrok TK z 30 października 2001 r., sygn. akt K 33/00). Istota tego prawa obejmuje – według utrwalonego orzecznictwa TK – w szczególności możliwość korzystania z przedmiotu własności i pobierania pożytków (wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98). W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że prawo własności, choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom (m.in. wyroki TK z: 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98). W nauce prawa podnosi się, że własność podlega słabszej ochronie niż prawa osobiste czy polityczne (zob. L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2002, komentarz do art. 64, s. 17).

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

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

Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia – w myśl art. 64 ust. 2 Konstytucji – podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Przepis

art. 64 ust. 2 Konstytucji nawiązuje w swojej treści do dwóch konstytucyjnych zasad. Pierwsza z nich, sformułowana w art. 21 ust. 1 ustawy zasadniczej, nakazuje organom władzy publicznej ochronę własności i prawa dziedziczenia, zaś druga – wyrażona w art. 32 ust. 1 – nakazuje równe traktowanie wszystkich przez władze publiczne. Tak więc przywołany wzorzec kontroli pozostaje w ścisłym związku z ogólną zasadą równej ochrony, która odnosi się do wszystkich dziedzin życia społecznego, gospodarczego i zawodowego. Równa ochrona własności jest bowiem jednym z przejawów równej ochrony prawnej, zaś treść art. 32 ust. 1 Konstytucji wyznacza rozumienie art. 64 ust. 2 Konstytucji.

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

V. Analiza zgodności

1. Problem konstytucyjny, jaki wyłania się z pytania prawnego, osadzony jest w kręgu związków prawa podatkowego z prawem rodzinnym, choć przedmiot sprawy zawisłej przed sądem pytającym dotyczy bezpośrednio odpowiedzialności karnoskarbowej. Oskarżony nie dopełnił obowiązków podatkowych, wynikających ze sprzedaży nieruchomości, której własność nabył w drodze umowy darowizny. Tym samym naraził Skarb Państwa na uszczuplenie podatku małej wartości. Taki stan faktyczny wymaga, aby przed przystąpieniem do analizy zarzutu niekonstytucyjności zarysować problematykę opodatkowania darowizn nieruchomości i sprzedaży nieruchomości.

2. Punktem wyjścia jest twierdzenie, że ustawodawca posiada swobodę w kreowaniu podatków i innych danin publicznych. „Jeszcze swobodniej ustawodawca może decydować o ulgach i zwolnieniach, zwłaszcza gdy chodzi o ich znoszenie lub ograniczenie” (wyroki TK z: 29 maja 1996 r., sygn. akt K 22/95; 26 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97). Z drugiej jednak strony wszelkie przywileje podatkowe są wyjątkiem od ogólnej zasady powszechności opodatkowania, której źródłem jest art. 84 Konstytucji. „W zakresie stosowania wszelkiego rodzaju ulg podatkowych należy uwzględnić art. 84 Konstytucji RP dotyczący zasady powszechności opodatkowania. Każdy wyjątek od tej zasady, w tym także ulga podatkowa, nie może być interpretowany dowolnie, ani uzupełniany w drodze interpretacji o treść, której nie zawiera. Niedopuszczalne jest doszukiwanie się intencji ustawodawcy i stwarzanie na takiej podstawie norm wykraczających poza literalne i klarowne brzmienie przepisu. Zwolnienia jako wyjątek od zasady powszechności opodatkowania muszą być interpretowane zarówno bez dokonywania wykładni rozszerzającej, jak i zawężającej danego przepisu prawa podatkowego. Będąc bowiem odstępstwem od powyższej zasady, która ma rangę konstytucyjną, są jej ograniczeniem, a wszelkie ograniczenia norm konstytucyjnych muszą być traktowane z wielką ostrożnością zarówno przez ustawodawcę jak i podmioty stosujące prawo, w tym organy administracji i sądy” (wyrok NSA z 19 lutego 2019 r., sygn. akt II FSK 622/17; por. wyroki NSA z: 13 stycznia 1994 r., sygn. akt SA/Po 1598/93; 23 kwietnia 2010 r., sygn. akt II FSK 2147/08). Dlatego też zarówno w nauce, jak i w orzecznictwie podnosi się, że „ulgi podatkowe, będące określonym przywilejem, muszą odzwierciedlać wyjątkowe cele społeczno-gospodarcze, które wyrażają wartości chronione konstytucyjnie, nazywane w tym kontekście również konstytucyjnymi normami programowymi, normami motywacyjnymi, wyznaczającymi w sposób ogólny cele i kierunki działalności państwa w różnych dziedzinach” (M. Durczyńska, *Zakres ulg w polskim systemie podatkowym*, [w:] *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Warszawa 2016, s. 443).

W ramach odpowiednio prowadzonej polityki prorodzinnej, której źródłem należy poszukiwać w art. 18 i art. 71 Konstytucji, ustawodawca powinien uwzględnić w konstrukcji podatków więzy rodzinne. Na politykę prorodzinną składa się także, zdaniem Sejmu, nakaz ochrony rodziny przed nadmiernym fiskalizmem, co znajduje swoje odzwierciedlenie w postaci ulg podatkowych, zwolnień i umorzeń podatkowych

(A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji RP*, Warszawa 2011, s. 68). Przykładem takich rozwiązań w prawie podatkowym są przepisy u.s.d., która wprost nawiązuje do związków pomiędzy wstępnymi i zstępnymi, związków powinowactwa i przysposobienia. Ustawa wprowadza szereg preferencji podatkowych, których znaczenie i siła są pochodną więzi rodzinnych łączących podatnika z darczyńcą lub spadkodawcą: „Można też uznać, że zwolnienia te stanowią odzwierciedlenie przyjęcia wskazanej już prawidłowości, że członkowie najbliższej rodziny niejednokrotnie przyczyniają się do powstania transferowanego majątku, a zatem opodatkowanie ich nie znajduje uzasadnienia. Nie bez znaczenia są tu też przesłanki natury społecznej; niektóre rodzaje nabywanych dóbr mają charakter szczególny ze względów rodzinnych i jako takie nie powinny również podlegać opodatkowaniu, ewentualnie wysokość podatku powinna być relatywnie niższa” (K. Świąch, *Pozycja rodziny w polskim prawie podatkowym*, LEX/el., 2013).

Przywołany przez sąd pytający art. 4a u.s.d. zachowuje w pełni majątkowe interesy rodziny i jej członków w sferze prawa podatkowego. Jak wskazuje się w nauce, przepis ten zawiera podatkowe zwolnienie, mające charakter podmiotowo-przedmiotowy, nabycia własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę. Warto podkreślić, że zwolnienie przedmiotowe ma także charakter nieograniczony, ponieważ nie została określona górna wartość masy spadkowej, udziału w spadku lub darowanego majątku. Ustawodawca zastrzega dwa warunki. Pierwszy polega na obowiązku zgłoszenia nabycia własności w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego, zaś w przypadku dziedziczenia – w okresie 6 miesięcy od nabycia spadku (uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku lub od dnia zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia lub wydania europejskiego poświadczenia spadkowego). Drugi warunek natomiast odnosi się do darowizny środków pieniężnych i polega na udokumentowaniu ich otrzymania dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym. Powyższe przesłanki muszą być spełnione łącznie, w przeciwnym wypadku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych odnoszących się do nabywców zaliczonych do I grupy podatkowej (ibidem).

Zwolnienia podatkowe majątku rodzinnego i rodziny można odnaleźć także w u.p.d. W myśl zaskarżonego przepisu art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d., źródłami przychodów są: odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawa wieczystego użytkowania gruntów i innych rzeczy, jeśli zbycie następuje 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. Ustawodawca zastrzega jednak, że:

a) W przypadku odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku, nieruchomości lub praw majątkowych okres pięcioletni liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę (art. 10 ust. 5 u.p.d.).

b) 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, okres ten liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ich nabycie do majątku wspólnego małżonków lub ich wybudowanie w trakcie trwania wspólności majątkowej małżeńskiej (art. 10 ust. 6 u.p.d.).

c) Nie stanowi nabycia albo odpłatnego zbycia odpowiednio nabycie albo odpłatne zbycie, w drodze działu spadku, nieruchomości lub praw majątkowych, określonych w ust. 1 pkt 8 lit. a–c, do wysokości przysługującego podatnikowi udziału w spadku (art. 10 ust. 7 u.p.d.).

d) Dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli poczynszy 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 (art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.).

3. Istota zarzutu niekonstytucyjności dotyczy nierównego traktowania obdarowanych z uwagi na przedmiot umowy darowizny. Zgodnie z art. 888 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1025, ze zm.; dalej: k.c.) przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku. „Umowny charakter zobowiązania, zakładający konieczność wyrażenia przez obdarowanego woli przyjęcia darowizny, ma istotną wagę: nie tylko świadczy on o podstawowym założeniu ustawodawcy, że także jednoznacznie korzystne dla strony skutki prawne powinny mieć podstawę w jej autonomicznie powziętej woli, ale i wiąże się również – choć nie jest to zasada bezwzględna (por. art. 902) – z założeniem, że na obdarowanym ciąży etyczny, prawnie umocniony, obowiązek pomocy (por. art. 897) i wdzięczności (por. art. 898) względem darczyńcy (zob. wyrok SN z 13 października 2005 r., I CK 112/2005, LexisNexis nr 1526388: «Z chwilą dokonania darowizny powstaje między darczyńcą a obdarowanym szczególny stosunek osobisty, mający charakter moralny, a przejawiający się obowiązkiem wdzięczności obdarowanego»; por. też wyrok z 3 listopada 2004 r., III CK 572/03, niepubl., w którym Sąd Najwyższy stwierdził, że: «Podejmując decyzję o przyjęciu darowizny obdarowany powinien się liczyć z obowiązkiem wdzięczności w zakresie spełnienia znanych mu lub dających się przewidzieć oczekiwań darczyńcy, które motywowały akt darowizny»), a niekiedy także obowiązek wykonania polecenia (art. 893-895)” (R. Trzaskowski, *Art. 888, Art. 889*, [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Księga trzecia. Zobowiązania*, red. J. Gudowski LexisNexis 2013, Lex/el.). Z tych względów, najczęściej umową darowizny dokonuje się przesunięć majątkowych pomiędzy wstępnymi a zstępnymi, porządkując kwestie majątkowe w wewnętrznej strukturze rodziny.

Zdaniem sądu pytającego, każdy z obdarowanych korzysta, w świetle u.s.d., ze zwolnienia podatkowego. W przypadku jednak darowizny środków pieniężnych, obdarowany ma pełną swobodę w ich rozporządzaniu, zaś w przypadku darowizny nieruchomości – takiej swobody nie posiada, ponieważ czynność jej sprzedaży jest opodatkowana podatkiem dochodowym, co znaczenie uszczupla wartość darowizny dokonanej przez wstępnego. Dopiero po upływie pięciu lat od nabycia jej własności można nią swobodnie rozporządzać bez narażania się na powstanie obowiązku podatkowego. Tym samym zaskarżony art. 10 ust. 1 pkt 8 a u.p.d. jest niezgodny z art. 32 Konstytucji.

Sejm podziela w pełni stanowisko pytającego sądu, że nastąpiło różnicowanie podmiotów podobnych ze względu na przedmiot darowizny. Trzeba zgodzić się z sądem, że podmiotami podobnymi są obdarowani majątkiem przez wstępnych. Umowa darowizny nieruchomości lub środków pieniężnych zawarta pomiędzy matką a synem służy zachowaniu majątku rodzinnego oraz zabezpieczeniu wykonania swoistej „umowy międzypokoleniowej”. Majątek darczyńcy jest zazwyczaj konsekwencją nakładów poczynionych nie tylko przez niego samego, ale również innych członków rodziny – głównie małżonka, dzieci lub wstępnych. W stanie faktycznym sprawy, w 1991 r. darczyńca nabył również majątek w drodze umowy darowizny, co wskazuje na wielopokoleniowość tego majątku. Również w drodze darowizny przekazał go swojemu zstępnemu.

„Świadczenie na rzecz obdarowanego polega na dokonaniu przysporzenia majątkowego, może w szczególności polegać na przeniesieniu określonych praw z majątku darczyńcy do majątku obdarowanego (np. prawa własności), na zapłacie określonej sumy pieniężnej, ustanowieniu pewnych praw majątkowych (np. na ustanowieniu służebności osobistej), na zwolnieniu obdarowanego z długu, na zniesieniu prawa obciążającego cudzą rzecz (np. zniesienie hipoteki; zob. S. Dmowski (w:) G. Bieniek, *Komentarz*, t. II, 2011, s. 937). Przedmiotem umowy darowizny może być również ekspektatywa, na przykład ogółu praw związanych z odrębną własnością lokalu (S. Rudnicki, *Glosa do postanowienia SN z dnia 26 czerwca 2001 r., I CA 1/01, OSP 2002, z. 1, poz. 4*)” (Z. Gawlik, *Art. 888, [w:] Kodeks cywilny. Komentarz. Tom III. Zobowiązania – część szczególna*, red. A. Kidyba, wyd. II. LEX/el, 2014). Wobec przedmiotu umowy darowizny zawartej pomiędzy wstępnym i zstępnym, niezależnie od ich wartości, ustawodawca wprowadza zwolnienie podatkowe, o którym mowa w przywołanym art. 4a u.s.d. W konsekwencji wartość majątku przeniesionego ze wstępnego na zstępnego nie ulega pomniejszeniu, zachowując taką samą ekonomiczną wartość. W tym zakresie, przepisy prawa podatkowego uwzględniają więzy rodzinne i majątkowe, a także równo traktują podatników. Różnicowanie jest natomiast widoczne w zakresie swobody dysponowania majątkiem przez obdarowanego. Zstępnym, który w drodze darowizny nabył własność nieruchomości, nie może swobodnie rozporządzać taką rzeczą z powodu ograniczeń nałożonych zaskarżonym art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d. Sprzedaż nieruchomości przed upływem ustawowego okresu prowadzi do ekonomicznego pomniejszenia jej wartości. Z kolei sprzedaż nieruchomości

po upływie tego okresu nie stanowi źródła przychodu i nie podlega opodatkowaniu. Innymi słowy, dopiero po upływie pięciu lat od dokonania darowizny obdarowany może swobodnie rozporządzać nieruchomością. Tego ograniczenia czasowego nie doświadczają obdarowani, np. środkami pieniężnymi, którzy z chwilą wykonania umowy darowizny mogą swobodnie nimi dysponować. Zmiana właściciela środków pieniężnych jest irrelevantna z punktu widzenia prawa podatkowego, zaś zmiana właściciela podarowanej nieruchomości wiąże się obowiązkiem podatkowym.

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że podmiotami podobnymi są obdarowani, których obowiązki w podatku dochodowym zostały zróżnicowane ze względu na przedmiot darowizny. Dokonane zróżnicowanie ma jednak charakter czasowy i trwa pięć lat. Z tym pięcioletnim okresem podlegania opodatkowaniu podatkiem dochodowym sąd wiąże zarzut naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji. Trzeba jednak pamiętać, że odstępstwo od równego traktowania nie prowadzi jeszcze do uznania wprowadzających je przepisów za niekonstytucyjne. Nierówne traktowanie podmiotów podobnych nie musi bowiem oznaczać dyskryminacji lub uprzywilejowania, a w konsekwencji niezgodności z art. 32 Konstytucji (zob. wyrok TK z 5 października 2005 r., sygn. akt SK 39/05). Jest ono dopuszczalne konstytucyjnie, jeżeli zostały spełnione łącznie następujące przesłanki: 1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania; 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych. Zdaniem Sejmu, dokonane zróżnicowanie podmiotów nie spełnia testu równości z następujących powodów.

Po pierwsze, pięcioletni okres, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit a u.p.d. i obowiązek podatkowy „miał w swoim założeniu przeciwdziałać zachowaniom o charakterze spekulacyjnym. Ten aspekt sprawy powoduje, że w obecnych warunkach gospodarczych jest on przepisem o charakterze anachronicznym, a co więcej, wprowadza swoistego rodzaju podwójne opodatkowanie. Chodzi bowiem o dochód uzyskany ze sprzedaży rzeczy i praw nabytych za wcześniej już opodatkowane (zwolnione z opodatkowania) dochody podatnika. Okoliczność ta nakazuje ścisłą wykładnię przepisów dotyczących opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego

z: 6 listopada 2009 r., II FSK 963/08; 25 marca 2011 r., II FSK 2028/09; 20 czerwca 2013 r., II FSK 2004/11; 26 lutego 2014 r., II FSK 427/12 oraz uchwała składu 7 sędziów NSA z 2 kwietnia 2012 r., II FPS 3/11). Trzeba bowiem zauważyć, że tego rodzaju pozafiskalna funkcja powyższej regulacji miała swoje uzasadnienie w występujących wówczas warunkach ustrojowych. Wskazane źródło przychodów istniało w ustawie z dnia 16 grudnia 1972 r. o podatku dochodowym (Dz. U. z 1989 r. Nr 27, poz. 147, ze zm.). Biorąc pod uwagę treść art. 6 ust. 1 pkt 7 i ust. 2 w zw. z art. 9 ust. 1 pkt 19 lit. a tej ustawy stwierdzić należy, że norma prawna zrekonstruowana na podstawie tych przepisów, przewidująca opodatkowanie przychodów z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości, miała bardzo zbliżony zakres do obecnie obowiązującej. Zmiana ustrojowa, jaka dokonana się w Polsce po 1989 r., nie spowodowała jednak likwidacji tego opodatkowania. Obecnie nie ulega przecież wątpliwości, że osoba, która trudni się działalnością polegającą na nabywaniu i sprzedaży nieruchomości, prowadzi po prostu działalność gospodarczą w zakresie handlu nieruchomościami. Nie istnieje zatem ryzyko braku opodatkowania tego rodzaju przychodów w ramach zarejestrowanej bądź niezarejestrowanej działalności gospodarczej. Pomimo tego w ustawie podatkowej utrzymano odpłatne zbycie nieruchomości jako odrębne źródło przychodów” (wydana w składzie 7 sędziów uchwała NSA z 15 maja 2017 r., sygn. akt II FPS 2/17). Ponadto w orzecznictwie NSA wskazuje się, że zaskarżony przepis wprowadza swoistego rodzaju podwójne opodatkowanie; chodzi bowiem o dochód uzyskany ze sprzedaży rzeczy i praw nabytych za wcześniej już opodatkowane dochody podatnika (wyroki NSA z: 6 listopada 2009 r., sygn. akt II FSK 963/08; 20 czerwca 2013 r., sygn. akt II FSK 2004/11; K. Smoter, *Opodatkowanie dochodu ze sprzedaży nieruchomości dokonanej poza działalnością gospodarczą w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2011, t. VIII, s. 170 - 171), a także dochody darczyńcy lub spadkodawcy. Ten problem dostrzega ustawodawca, który ogranicza skutki opodatkowania nieruchomości nabytych w drodze dziedziczenia. W przypadku bowiem odpłatnego zbycia, nabytych w drodze spadku, nieruchomości lub praw majątkowych okres pięcioletni liczy się od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie tej nieruchomości lub nabycie prawa majątkowego przez spadkodawcę. Ustawodawca nie zdecydował się jednak wprowadzić analogicznego rozwiązania w stosunku do obdarowanych i darczyńców.

Po drugie, Sejm nie dostrzega też, aby waga interesu, któremu służy różnicowanie pozostawała w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania. Swoboda dysponowania majątkiem nabytym w drodze darowizny jest pełna w przypadku środków pieniężnych, zaś w przypadku nieruchomości – ta swoboda jest ograniczona przez okres pięciu lat z powodu opodatkowania zbycia. Przyjmując, że celem wprowadzonego czasowego ograniczenia jest przeciwdziałanie patologiom na rynku nieruchomości, to należy uznać sprzedaż rzeczy darowanej przez rodziców za irrelevantną dla tak określonej funkcji przepisu. Czynność prawna sprzedaży może być bowiem podyktowana trudną sytuacją materialną lub życiową, w której znaleźli się obdarowani. Przykładowo utrzymywanie w złym stanie technicznym nieruchomości rodzi poważne problemy finansowe dla jej właściciela, zaś utrzymywanie nieruchomości znacznie oddalonej od faktycznego miejsca zamieszkania obdarowanego może także stanowić poważny problem życiowy. Nie można tracić z pola widzenia i tej okoliczności, że u podstaw sprzedaży mogą leżeć także trudności właściciela w zaspokojeniu podstawowych potrzeb jego i jego rodziny w zakresie: edukacji, zdrowia, mieszkania (np. konieczny remontu domu czy też spłata własnego kredytu zaciągniętego na kupno mieszkania). W takich przypadkach czynność zbycia odpłatnego jawi się jako jedyne racjonalne rozwiązanie. Z kolei obdarowany środkami pieniężnymi może swobodnie zaspokoić swoje podstawowe potrzeby takie jak edukacja własna lub dzieci, zdrowie, remont domu, czy też spłata kredytu zaciągniętego na kupno mieszkania. W takim stanie rzeczy należy stwierdzić, iż nie istnieje, zdaniem Sejmu, żaden interes, któremu różnicowanie ma służyć.

Po trzecie, Sejm nie dostrzega, aby kryterium różnicowania pozostawało w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie obdarowanych majątkiem przez swoich wstępnych. Nie można zaskarżonego zróżnicowania uzasadniać, zdaniem Sejmu, polityką państwa, zmierzającą do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych (art. 75 Konstytucji). Ustawodawca wprowadzie zwalnia dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych z opodatkowania, jeżeli poczynszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, a przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe. Niemniej jednak nie uwzględnia możliwości wydatkowania środków

pochodzących ze zbycia przedmiotu darowizny na cele mieszkaniowe, które zostały podjęte lub dokonane przed zbyciem tego mienia, np. spłata kredytu na budowę lub remont domu zaciągniętego przed zbyciem nieruchomości. W tym miejscu trzeba wskazać, że w 2018 r. łączna kwota zobowiązań kredytowych Polaków wyniosła 608,26 mld złotych, w tym zobowiązania na cele mieszkaniowe wyniosły 420,66 mld zł. (dane zebrane przez Biuro Informacji Kredytowej, Kredytowy portret Polaków 2018 [online] <https://media.bik.pl/informacje-prasowe/411182/kredytowy-portret-polakow-2018>, dostęp: 8 kwietnia 2019 r.). Opodatkowanie odpłatnego zbycia nieruchomości rodzinnej nie realizuje więc ani celu mieszkaniowego, ani też nie służy ochronie rodziny przed nadmiernym fiskalizmem.

4. Reasumując, art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d. w zakresie, w jakim odnosi się do odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej na podstawie umowy darowizny zawartej między zstępnymi, **jest niezgodny** z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

5. Pytający sąd podniósł zarzut naruszenia przez zaskarżony przepis art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, orzeczenie przez Trybunał o niezgodności przedmiotu kontroli z co najmniej jednym ze wzorców kontroli czyni zbędnym orzekanie o zgodności tego samego przedmiotu z pozostałymi wskazanymi przez wnioskodawcę wzorcami (zob. np. wyroki TK z: 12 stycznia 2012 r., sygn. akt Kp 10/09; 21 marca 2001 r., sygn. akt K 24/00; 3 grudnia 2015 r., sygn. akt K 43/15; 6 marca 2019 r., sygn. akt P 20/16). Wobec tego, Sejm wnosi o umorzenie postępowanie w tym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 u.o.TK.

III. Dodatkowe wnioski Sejmu

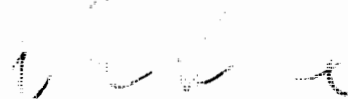
1. W przypadku orzeczenia przez TK, że art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d. jest niezgodny z przywołanym w pytaniu prawnym wzorcem kontroli, Sejm wnosi o wydanie wyroku aplikacyjnego, w którym TK rozstrzygnie o skutkach prawnych stwierdzonej niekonstytucyjności. Orzeczenie o niekonstytucyjności spowoduje, że z datą ogłoszenia niniejszego wyroku w Dzienniku Ustaw art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d. (art. 190 ust. 3 Konstytucji) utraci moc ze skutkiem *ex nunc*. Z kolei: „Wobec sytuacji już ukształtowanych na podstawie normy uznanej za niekonstytucyjną

– sanację zapewnia art. 190 ust. 4 Konstytucji, mówiący o ponownym rozstrzygnięciu sprawy, w której wykorzystano niekonstytucyjną normę jako podstawę rozstrzygnięcia” (wyrok TK z 4 września 2007 r., sygn. akt P 43/06). Jak wskazuje sam TK, ten dwuczłonowy system oparty na utracie mocy obowiązującej przez normę niekonstytucyjną i możliwość sanacji przez ponowne rozstrzygnięcie sprawy indywidualnej, nie wyczerpuje jednak wszelkich konsekwencji orzeczenia o niekonstytucyjności. W opinii Sejmu, możliwe jest wyróżnienie przynajmniej dwóch sytuacji, ukształtowanych na mocy zaskarżonej normy prawnej, mających szczególne znaczenie dla zachowania równowagi budżetowej. Pierwsza ma miejsce wtedy, gdy podatnik zapłacił podatek od odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej w drodze darowizny. W takiej sytuacji z uwagi na obowiązek ponoszenia danin, którego źródłem jest art. 84 Konstytucji, wznowienie postępowania egzekucyjnego w sprawie i żądanie zwrotu należności byłoby nieuprawnione i prowadziłyby do wtórnej niekonstytucyjności. Druga zaś sytuacja powstanie, gdy wyrok TK zapadnie w trakcie toczących się postępowań podatkowych. Znajdować się one mogą w różnym stopniu zaawansowania i być różnie ukształtowane z uwagi na to, jakie organy je inicjowały i jakie akty zostały w nich zaskarżone. Dynamika tych postępowań może utrudniać przywrócenie stanu konstytucyjności po orzeczeniu.

Wobec tego Sejm wnosi o wydanie wyroku aplikacyjnego i określenie skutków stwierdzonej niekonstytucyjności dla toczących się i zakończonych już postępowań egzekucyjnych.

2. Sejm wnosi także o odroczenie na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji terminu utraty mocy obowiązującej art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d. na okres osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia w Dzienniku Ustaw ewentualnego negatoryjnego wyroku Trybunału Konstytucyjnego. Jest to podyktowane dążeniem do minimalizacji negatywnych skutków orzeczenia o niekonstytucyjności dla budżetu państwa, a także koniecznością podjęcia stosownych działań prawodawczych.

MARSZAŁEK SEJMU



Marek Kuchciński