



RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Adam Bodnar

Warszawa,

10/07/2020

V.511.328.2020.EG

Trybunał Konstytucyjny
Al. Jana Christiana Szucha 12A
00-918 Warszawa

sygn. akt SK 64/20

W nawiązaniu do pisma z dnia 6 lipca 2020 r. (nr V.511.382.2020), w którym Rzecznik Praw Obywatelskich zgłosił udział w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym wszczętym w sprawie skargi konstytucyjnej Pani I O (sygn. akt SK 64/20), poniżej przedstawiam uzasadnienie do następującego stanowiska:

art. 21 ust. 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. oraz w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1316, z późn. zm.) jest niezgodny z art. 84 oraz art. 217 w związku z art. 2, a także art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.).

Uzasadnienie

1. Stan faktyczny

W sprawie, która legła u podstaw skargi konstytucyjnej (sygn. akt SK 64/20), Pani I O (dalej: „Skarżąca”) w dniu maja 2010 r. dokonała odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego oraz

, położonych w budynku przy ul. w L Powyższe prawa majątkowe Skarżąca nabyła na mocy umowy sprzedaży i umowy darowizny z dnia lutego 2008 r. prawo do lokalu mieszkalnego w udziale wynoszącym części zostało nabyte na podstawie umowy sprzedaży, a w udziale wynoszącym części – na podstawie umowy darowizny. Natomiast prawo do zostało nabyte na podstawie umowy sprzedaży.

Decyzją z dnia maja 2015 r. (nr) Naczelnik Urzędu Skarbowego w L określił Skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodu uzyskanego z odpłatnego zbycia praw majątkowych w 2010 r. w wysokości zł. W uzasadnieniu do ww. rozstrzygnięcia, organ wskazał, że w niniejszej sprawie mamy do czynienia z odpłatnym zbyciem, które nastąpiło przed upływem 5 lat od końca roku, w którym nastąpiło nabycie. Jednocześnie, organ uznał, że Skarżąca nie może skorzystać z tzw. ulgi meldunkowej, ponieważ nie zostały spełnione łącznie warunki ustawowe, uprawniające do skorzystania z tej ulgi. Wprawdzie Skarżąca była zameldowana w zbywanym lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy, ale nie spełniła warunku złożenia wymaganego przepisami oświadczenia.

W wyniku rozpoznania odwołania od rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji, Dyrektor Izby Skarbowej w L decyzją z dnia września 2015 r. (nr) utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w L

Następnie sprawa trafiła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: „WSA”) w L , który w dniu marca 2016 r. wydał wyrok oddalający skargę podatkiczką (sygn. akt). Sąd uznał, że nie ma dowodu potwierdzającego, że Skarżąca złożyła oświadczenie w formie i terminie przewidzianym w przepisach. Zdaniem WSA w L , złożenie oświadczenia oraz spełnienie warunku zameldowania przez okres co najmniej 12 miesięcy mają charakter materialny, co oznacza, że tylko zastosowanie się podatnika łącznie do dyspozycji tych przepisów, uprawnia do skorzystania z ulgi meldunkowej.

Wyrokiem z dnia lipca 2018 r. (sygn. akt) Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: „NSA”) oddalił skargę kasacyjną złożoną przez Skarżącą. NSA zgodził się ze stanowiskiem organów podatkowych, z którego wynikało, że strona nie zaoferowała żadnego dowodu potwierdzającego złożenie posiadanego przez nią oświadczenia w urzędzie skarbowym. Okoliczności tej nie mógł potwierdzić dowód nadania przesyłki poleconej, gdyż z tego dowodu, jak i z opisu na kopercie nie wynikało, że znajdowało się tam sporne oświadczenie. Ponadto, w wyniku kwerendy przeprowadzonej w jednostkach organizacyjnych Urzędu Skarbowego w L nie potwierdzono okoliczności wpływu do organu podatkowego oświadczenia o woli

skorzystania z ulgi meldunkowej. Zdaniem NSA, nie można także przyjąć, aby Skarżąca złożyła oświadczenie poprzez wpisanie kwoty „0” w pozycji 207 deklaracji PIT-36 za 2010 r. Na marginesie, sąd stwierdził, że kwota podatku z tytułu zbycia nieruchomości i praw majątkowych nabytych lub wybudowanych w latach 2007-2008 powinna być deklarowana w pozycji 194 zeznania PIT-36 za 2010 r., a tej rubryki podatniczka nie wypełniła.

2. Stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich

Rzecznik Praw Obywatelskich, dostrzegając w przepisach stanowiących podstawę wydania ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie Skarżącej, niezgodność z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, a także z zasadą proporcjonalności, co w konsekwencji doprowadziło do naruszenia konstytucyjnie zagwarantowanego prawa własności Skarżącej, jak również mając na uwadze okoliczność, że problemy dotyczące instytucji ulgi meldunkowej od dłuższego czasu znajdują się w centrum zainteresowania Rzecznika w aspekcie generalnym (szersze omówienie działań systemowych Rzecznika zostało przedstawione w pkt 3 niniejszego pisma), postanowił na podstawie art. 63 ust. 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393 – dalej jako: „ustawa o TK”), art. 42 pkt 10 ustawy o TK oraz art. 16 ust. 2 pkt 3 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2020 r., poz. 627) zgłosić udział w niniejszym postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym (sygn. akt SK 64/20).

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, zakwestionowane przez Skarżącą przepisy powinny zostać uznane za niekonstytucyjne, z następujących powodów.

2.1 Określenie zakwestionowanej regulacji prawnej

Instytucja ulgi meldunkowej została wprowadzona do porządku prawnego **z dniem 1 stycznia 2007 r.** na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588). Do art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14 poz. 176, z późn. zm. – dalej: „ustawa o PIT”) dodano pkt 126, zgodnie z którym wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia:

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

- c) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie,
- d) prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie

– jeżeli podatnik był zameldowany w budynku lub lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, z zastrzeżeniem ust. 21 i 22.

Według zaś art. 21 ust. 21 ustawy o PIT, zwolnienie miało zastosowanie do przychodów podatnika, który **w terminie 14 dni** od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, złoży oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika.

Natomiast art. 21 ust. 22 ustawy o PIT stanowił, że omawiane zwolnienie ma zastosowanie łącznie do obojga małżonków.

Następnie, na podstawie § 1 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2008 r. w sprawie przedłużenia terminu do złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych (Dz. U. Nr 59 poz. 361 – dalej: „Rozporządzenie”), termin do złożenia oświadczenia w sprawie ulgi meldunkowej został przedłużony:

- **do dnia 30 kwietnia 2008 r.** – w przypadku podatników, którzy uzyskali przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych w 2007 r.;

- **do dnia 30 kwietnia 2009 r.** – w przypadku podatników, którzy uzyskali przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych w 2008 r.

Na mocy zaś art. 1 pkt 11 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1316, z późn. zm. – dalej: „Ustawa Zmieniająca”) wprowadzono zmiany w art. 21 ustawy o PIT, polegające na usunięciu ust. 1 pkt 126, a także ust. 21 i 22. Tym samym, **z dniem 1 stycznia 2009 r.** ustawodawca wyeliminował z obrotu prawnego przepisy dotyczące ulgi meldunkowej.

Ponadto, w świetle art. 8 ust. 1 Ustawy Zmieniającej postanowiono, że do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o PIT, nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r., **stosuje się zasady określone w ustawie o PIT w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r.**

Zgodnie z art. 8 ust. 3 Ustawy Zmieniającej podatnicy, do których ma zastosowanie ww. ust. 1, oświadczenie, o którym mowa w art. 21 ust. 21 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r., **składają w terminie przewidzianym do złożenia zeznania, za rok podatkowy**, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości i praw określonych. W takim przypadku **14-dniowy termin** określony w art. 21 ust. 21 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r., **nie ma zastosowania**.

Z powyżej przytoczonych regulacji wynika, że **przepisy dotyczące ulgi meldunkowej aktualnie już nie obowiązują**. Niemniej jednak, w związku z brzmieniem art. 8 ust. 1 Ustawy Zmieniającej, znajdują one zastosowanie do podatników, którzy uzyskali przychód / dochód z odpłatnego zbycia nieruchomości i innych praw majątkowych, nabytych w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r.

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

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

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

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

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

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich nie ma wątpliwości, że w sprawie będącej przedmiotem analizowanej skargi konstytucyjnej, powyżej wymienione przesłanki zostały spełnione.

Po pierwsze, zaskarżone przepisy dotyczące ulgi meldunkowej z uwagi na to, że pozbawiają podatnika prawa do skorzystania ze zwolnienia wyłącznie z powodu niedopełnienia warunków formalnych, w sytuacji spełnienia warunku minimalnego okresu zameldowania, wkraczają w konstytucyjnie chronione prawo własności. Wobec zakończonego sporu przed sądami administracyjnymi w sprawie Skarżącej, ale także w sprawach wielu innych podatników, aktualnie nie ma innej możliwości skutecznej zmiany sytuacji podatkowo-prawnej obywateli definitywnie ukształtowanej przez zakwestionowane przepisy. Większość postępowań wymiarowych dotyczących ofiar ulgi meldunkowej zostało już zakończonych, z różnym rezultatem (niejednokrotnie uzależnionym od okresu orzekania przez sąd administracyjny). W sytuacji zaś, gdy doszło do zapłaty lub wyegzekwowania zaległości podatkowych, podatnicy nie mają już możliwości wystąpienia z wnioskiem o ich umorzenie, wskazując że niespełnienie wymogów formalnych przy ubieganiu się o ulgę meldunkową mieści się w pojęciu interesu publicznego. Natomiast postępowania zainicjowane przez obywateli w przedmiocie stwierdzenia nieważności wydanych decyzji odmawiających skorzystania z prawa do ulgi meldunkowej kończą się niekorzystnie dla podatników.

W konsekwencji, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, w chwili obecnej stwierdzenie niekonstytucyjności regulacji dotyczącej ulgi meldunkowej stanowi jedyny skuteczny środek przywrócenia ochrony praw Skarżącej, jak i innych podatników, naruszonych przez zaskarżoną regulację.

Jednocześnie podkreślić należy, że przystępując do niniejszego postępowania, Rzecznik nie kwestionuje samej instytucji ulgi meldunkowej, uregulowanej w nieobowiązującym już art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT. Przedmiotem kontroli konstytucyjnej uczyniono wyłącznie jeden z warunków stosowania ulgi meldunkowej, a mianowicie wymóg złożenia stosownego oświadczenia o możliwości skorzystania ze zwolnienia, do którego odsyła art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT, a o którym wprost stanowi art. 21 ust. 21 ustawy o PIT, a także art. 8 ust. 3 Ustawy Zmieniającej. Na podstawie zaś art. 8 ust. 1 Ustawy Zmieniającej ustalono, że zasady korzystania z ulgi meldunkowej należy stosować do podatników, którzy uzyskali przychód (dochód) z odpłatnego zbycia nieruchomości i innych praw majątkowych nabytych w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r.

Ww. przepisy były podstawą wydania przez NSA ostatecznego rozstrzygnięcia w sprawie Skarżącej, tj. wyroku z dnia lipca 2018 r. (sygn. akt).

2.2 Uzasadnienie naruszenia konstytucyjnych praw i wolności Skarżącej – przedstawienie wzorców konstytucyjnych i argumentacji popierającej zarzuty niekonstytucyjności

a) *Naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady szczególnej określoności prawa daninowego w związku z naruszeniem prawa własności Skarżącej*

Art. 2 Konstytucji stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawa, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Zawarta w ww. przepisie klauzula demokratycznego państwa prawa stanowi zbiorcze określenie szeregu innych zasad, które wprawdzie nie zostały wprost tam wymienione, jednak wynikają z aksjologii oraz istoty demokratycznego państwa prawa – por. np. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 lutego 2003 r. (sygn. akt K 1/01).

Na treść zasady demokratycznego państwa prawa składa się zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Jest to zasada, która chroni relacje pomiędzy państwem, a jego obywatelami. Istotę tej zasady wyraził Trybunał Konstytucyjny stwierdzając, że zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i do prawa, określana także jako zasada lojalności państwa wobec obywatela, wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny – por. wyrok z dnia 15 lutego 2005 r. (sygn. akt K 48/04).

Podobnie wypowiedział się Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 25 kwietnia 2001 r. (sygn. akt K 13/01), w którym stwierdził, że „(...) zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa opiera się na pewności prawa, tj. takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewnią jednostce bezpieczeństwo, umożliwią nie tylko decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, ale także oczekiwanie, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki polega więc na możliwości przewidywania działań organów oraz prognozowaniu działań własnych. W ten sposób urzeczywistniana jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przyjmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki, jako autonomicznej, racjonalnej istoty (...). Wartości te, przy zmianie prawa, prawodawca narusza wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć (...)”.

Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa ma złożony charakter. Wynikają z niej dalsze szczegółowe zasady, wyznaczające określony w ten sposób model państwa. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że jednym z elementów służących realizacji zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa jest respektowanie reguł przyzwoitej legislacji – por. np. wyroki Trybunału z dnia 5 stycznia 1999 r. (sygn. akt K 27/98), z dnia 14 września 2001 r. (sygn. akt SK 11/00), z dnia 5 czerwca 2014 r. (sygn. akt K 35/11). Obejmują one m.in. konieczność respektowania zasady określoności przepisów.

Nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji jest ściśle związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te powinny być szczególnie przestrzegane restrykcyjnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające podatki wobec państwa – tak też Trybunał w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. (sygn. akt K 41/02). Trybunał wielokrotnie podkreślał, że *„dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego”* – por. np. orzeczenie z dnia 29 marca 1994 r. (sygn. akt K 13/93), wyrok z dnia 13 lutego 2001 r. (sygn. akt K 19/99).

Tym samym, w przypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji), ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Art. 84 ustawy zasadniczej stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Formułuje on nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Natomiast art. 217 Konstytucji wskazuje w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, **a także zasady przyznawania ulg** i umorzeń oraz **kategorie podmiotów zwolnionych**) rozważany obowiązek ma charakter szczególny – por. np. wyroki Trybunału z 2 kwietnia 2007 r. (sygn. akt SK 19/06), z dnia 9 października 2007 r. (sygn. akt SK 70/06).

Jak precyzyjnie ujęto w wyroku Trybunału z dnia 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09), a także w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15), stwierdzenie niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wówczas, gdy **wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany**, co ma miejsce, jeżeli:

1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej;

2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych bądź;

3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.

Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, zgodnie z którym nie sposób *in abstracto* wyznaczyć granicy pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej, że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Generalnie wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym. Przy czym, w tym ostatnim przypadku należy dokonać rozróżnienia między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa.

W orzeczeniu z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15) Trybunał konstatuje, że **w sytuacji gdy dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, wówczas uzasadnione jest stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji, będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi co do określoności danej regulacji (art. 84 i art. 217 Konstytucji).**

Ponadto wskazać należy, że w myśl art. 64 ust. 1 Konstytucji, każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Regulacja ta przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony. W orzecznictwie przyjmuje się, że **art. 64 ust. 1 Konstytucji może być powoływany w skardze konstytucyjnej w celu wskazania, że ukształtowana niezgodnie z ustawą zasadniczą instytucja negatywnie oddziałuje na prawa majątkowe podatników, w szczególności na prawo własności** – tak też Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09).

Odnosząc powyższe uwagi do okoliczności rozpatrywanej sprawy, w pierwszej kolejności należy wskazać, że przepisy dotyczące instytucji ulgi meldunkowej wywoływały wiele wątpliwości w kwestii związanej z omawianym wymogiem złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków uprawniających do zastosowania ulgi. Zdaniem Rzecznika

wątpliwości te mają kwalifikowany charakter, co przemawia za stwierdzeniem niekonstytucyjności zaskarżonej regulacji.

Wielokrotne nowelizacje przepisów określających zasady opodatkowania sprzedaży nieruchomości

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na stan prawodawstwa dotyczący zasad opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i innych praw majątkowych. Przypomnieć należy, że przepisy ustawy o PIT obowiązujące przed 2007 r. przewidywały, że opodatkowaniu podlegał przychód ze sprzedaży nieruchomości. Podatek od przychodu ustalany był w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu i był płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika (art. 28 ust. 1-2 ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.).

Istotne jest to, że przepisy przewidywały możliwość skorzystania z ulgi podatkowej przy sprzedaży nieruchomości. W myśl art. 21 ust. 1 pkt 32 lit a i e ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. zwolnione z podatku były przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych w części wydatkowanej nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży na cele szczegółowo określone w przepisach¹.

Podatnicy, którzy chcieli skorzystać z ww. zwolnienia obowiązani byli do złożenia w terminie 14 dni stosownego oświadczenia o tym, że przychód uzyskany ze sprzedaży przeznaczą na ww. cele (art. 28 ust. 2a ustawy o PIT w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r.). Oświadczenie to miało specyficzny charakter, ponieważ uznawano je jedynie za zapowiedź spełnienia warunków do zwolnienia. W orzecznictwie wskazywano, że samo złożenie przez podatnika oświadczenia w tym trybie nie powodowało nabycia prawa do zwolnienia podatkowego. Warunkiem zwolnienia od zryczałtowanego podatku

¹ - na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej 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,

- na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,

- na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej 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 rozpoczęciem budowy budynku mieszkalnego,

- na budowę, rozbudowę, nadbudowę, przebudowę, remont lub modernizację własnego budynku mieszkalnego, jego części lub własnego lokalu mieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

- na rozbudowę, nadbudowę, przebudowę lub adaptację - na cele mieszkalne - własnego budynku niemieszkalnego, jego części, własnego lokalu niemieszkalnego lub własnego pomieszczenia niemieszkalnego, położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,

- w części wydatkowanej, nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży, na spłatę kredytu lub pożyczki, a także odsetek od kredytu lub pożyczki zaciągniętych na ww. cele, w banku lub w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, mających siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym również na spłatę kredytu lub pożyczki oraz odsetek od tego kredytu lub pożyczki zaciągniętych przed dniem uzyskania tych przychodów.

dochodowego było wydatkowanie (określonego w ustawie) przychodu – na własny budynek lub lokal mieszkalny – por. wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1311/09).

Ww. regulacje zostały zmienione z dniem 1 stycznia 2007 r. Od tej daty podatek ustalany był od dochodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw w wysokości 19% podstawy obliczenia podatku. Natomiast podstawą obliczenia podatku był dochód stanowiący różnicę pomiędzy przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw a kosztami, powiększoną o sumę odpisów amortyzacyjnych dokonanych od zbywanych nieruchomości lub praw. Podatek płatny był w terminie złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie (art. 30e ustawy o PIT).

W tym właśnie okresie obowiązywały omówione szerzej w pkt 2.1 niniejszego pisma przepisy dotyczące ulgi meldunkowej. Zostały one wyeliminowane z obrotu prawnego z dniem 1 stycznia 2009 r. Co istotne, w uzasadnieniu do projektu Ustawy Zmieniającej (nr druku 1075) wprost wskazano, że **od początku obowiązywania instytucji ulgi meldunkowej pojawiło się wiele wątpliwości co do jej prawidłowego funkcjonowania. W efekcie uznano, że mechanizm ulgi meldunkowej nie działa prawidłowo i w tej sytuacji zaproponowano jej uchylenie i wprowadzenie nowego rozwiązania.**

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

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

Podsumowując, nie ulega wątpliwości, że opisane powyżej wielokrotne zmiany stanu prawnego i jednoczesne obowiązywanie trzech różnych regulacji, uzależnionych od daty nabycia przez podatnika zbywanej nieruchomości, w praktyce wywołały liczne wątpliwości co do ich prawidłowego rozumienia i w konsekwencji stosowania.

Tezę tę potwierdzają także wyniki kontroli planowej nr P/13/139 przeprowadzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli w sprawie opodatkowania podatkiem PIT odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych związanych z nieruchomościami w województwie kujawsko-pomorskim. W informacji o wynikach kontroli (nr ewid. 33/2014/P/13/139/LBY) stwierdzono, że „(...) *Dokonane dwukrotnie w przeciągu trzech lat, zasadnicze zmiany przepisów regulujących kwestie opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych spowodowały liczne wątpliwości związane z ich zastosowaniem. W latach objętych badaniem zmieniała się linia orzecznicza i interpretacyjna, stanowisko Ministra Finansów w sprawie stosowania przepisów ustawy o PIT regulujących kwestie opodatkowania odpłatnego zbycia, co nie pozostawało bez wpływu na działalność urzędów w kontrolowanym okresie. W praktyce najwięcej wątpliwości interpretacyjnych i zamieszania wywołały przepisy dotyczące zwolnienia przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2008 r. (...)*”.

Przede wszystkim zaskarżone przepisy nie określały, w jaki sposób ma być wyrażone oświadczenie, że podatnik spełnia warunki do zwolnienia. Co istotne, nie funkcjonował również w obrocie żaden druk czy wzór oświadczenia, który byłby ogólnie dostępny dla podatników. Tym samym, należy stwierdzić, że ustawodawca nie określił jakichkolwiek warunków dotyczących zarówno formy, jak i treści spornego oświadczenia.

Sam Minister Finansów przyznał, że nie przygotowano ogólnodostępnego wzoru oświadczenia w sprawie ulgi meldunkowej. W odpowiedzi na jedno z wystąpień generalnych Rzecznika Praw Obywatelskich, Minister wskazał, że jego zdaniem określanie urzędowego wzoru oświadczenia, byłoby daleko idącym formalizmem ze strony państwa. Zdaniem Ministerstwa, gdyby istniał urzędowy wzór, mogłoby się zdarzyć, że część podatników nie skorzystałaby z ulgi składając oświadczenie w innej formie – por. pismo z dnia 22 marca 2018 r. (nr DD2.055.1.2018).

Także w późniejszym orzecznictwie sądów administracyjnych wprost wskazywano, że „(...) *sporne prawo do ulgi nie zostało opatrzone odpowiednim formularzem, w którym podatnicy mogliby wyartykułować wolę skorzystania z ulgi, zaś obowiązek złożenia w terminie na złożenie zeznania takiego oświadczenia wynikający z przepisu przejściowego art. 8 ust. 3 ustawy z 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, nie został opatrzony odpowiednią pozycją na formularzu zeznania ani innym instrumentem służącym pomocą w dopełnieniu tego warunku. Na okoliczność spornej ulgi ustawodawca nie przewidział też stosownego formularza, że podatnik spełnia warunki do zastosowania ulgi meldunkowej (...)*” – tak też np. WSA w prawomocny wyroku z dnia 7 marca 2019 r. (sygn. akt III SA/Wa 1202/18).

Brak możliwości odtworzenia jednoznacznej normy prawnej

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, w sytuacji, gdy przedmiotem postępowania są przepisy nieprecyzyjne czy niejednoznaczne, kontrola merytoryczna nie dotyczy praktyki stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. Jeżeli przedmiotem zastrzeżeń jest jakość budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły albo zaniechały jakichś działań – tak też w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15).

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich takiego standardu nie spełniają regulacje odnoszące się do instytucji ulgi meldunkowej (m.in. art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT). **Na podstawie zaskarżonych przepisów obywatele nie mogli w sposób oczywisty przewidzieć swojej sytuacji prawno-podatkowej, zwłaszcza w odniesieniu do konieczności złożenia oświadczenia w sprawie zameldowania w zbywanym lokalu mieszkalnym przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy. Sporne oświadczenie nie kreowało żadnego nowego stosunku prawnego. Potwierdzało wyłącznie stan faktyczny, tj. fakt zameldowania. Z racji braku dookreślenia przez ustawodawcę treści oraz formy tego oświadczenia, adresaci normy, tj. podatnicy mieli niewątpliwą trudność w dopełnieniu wymogów, które pozwalały na skorzystanie z ulgi meldunkowej.** Nie sposób również pominąć okoliczności kilkukrotnych zmian terminu do złożenia spornego oświadczenia (początkowo w ustawie określono termin 14-dniowy, następnie przedłużono go na mocy przepisów Rozporządzenia w odniesieniu do podatników, którzy uzyskali przychód z odpłatnego zbycia nieruchomości lub innych praw majątkowych w 2007 r. i 2008 r., a ostatecznie zmodyfikowano ten termin na mocy art. 8 ust. 3 Ustawy Zmieniającej).

Ponadto, Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, zgodnie z którym **w demokratycznym państwie prawa, ustawodawca nie powinien tworzyć regulacji, które za pomocą mało czytelnych przepisów przejściowych, odsyłają do niejasnych i nieobowiązujących już unormowań.** W obliczu wielokrotnie zmieniającego się stanu prawodawstwa dotyczącego zasad opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości lub innych praw majątkowych na przestrzeni lat 2006-2009, nie sposób uznać, że odesłanie zawarte w art. 8 ust. 1 i 3 Ustawy Zmieniającej spełniało warunek szczególnej określoności przepisów prawa daninowego. Podatnicy, którzy dokonali zbycia nieruchomości w latach późniejszych, (tj. po 2009 r., gdy obowiązywał już inny stan prawny) w odniesieniu do nieruchomości i praw majątkowych nabytych w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia

31 grudnia 2008 r., mogli mieć obiektywnie istotne trudności w ustaleniu przepisów znajdujących do nich zastosowanie. Po formalnym uchyleniu art. 21 ust. 1 pkt 126, a także ust. 21 i 22 ustawy o PIT, w ustawie o PIT nie było bowiem regulacji odsyłających wprost do Ustawy Zmieniającej i jednocześnie obowiązywały już zupełnie inne zasady opodatkowania szczegółowo opisane w pierwszej części niniejszego pisma.

Ofiarami tego stanu stali się zwykli obywatele, co wymaga wyraźnego podkreślenia podejmujący czynności w obrocie nieprofesjonalnym, a więc nie związanym z prowadzeniem działalności gospodarczej. Takie stanowisko potwierdza także ostatecznie orzecznictwo sądów administracyjnych, w którym wprost stwierdza się, że „(...) sąd – uwzględniając wytyczne dotyczące przyzwoitej legislacji, czytelności regulacji podatkowych dla ich adresatów, wyrażane wielokrotnie w orzecznictwie – dostrzega, że sporna ulga, dziś mająca walor historyczny, obowiązująca przez dwa lata [2007 i 2008] była ulgą o trudnej do odczytania dla podatnika [co do zasady – nieprofesjonalnego] konstrukcji (...)” – por. prawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 marca 2019 r. (sygn. akt III SA/Wa 1202/18).

Dodatkowo wskazać należy, że ofiary ulgi meldunkowej nie zmierzały do celowego uniknięcia opodatkowania. W wielu przypadkach nie tylko obywatele, ale także inne organy nie wiedziały, w jaki sposób prawidłowo interpretować przepisy określające warunki konieczne do skorzystania z ulgi meldunkowej. W konsekwencji dochodziło do sytuacji, w których notariusze, a także pracownicy urzędów skarbowych przekazywali podatnikom błędne informacje, zapewniając ich o braku konieczności przedstawienia oświadczenia. Zgłaszano również przypadki, w których faktycznie doszło do zagubienia wymaganego oświadczenia w placówce urzędu skarbowego.

Należy również zwrócić uwagę, że **wadliwie skonstruowane przepisy o uldze meldunkowej stanowiły źródło licznych sporów sądowych podatników z organami. Okoliczność ta niewątpliwie przyczyniła się do pogłębienia stanu niepewności co do prawidłowości rozumienia zaskarżonej regulacji.**

Początkowo sądy przyjmowały, że skoro w art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT ustawodawca posługuje się zwrotem „z zastrzeżeniem ust. 21 i 22”, to oznacza, że kluczowe znaczenie ma art. 21 ust. 21 ustawy o PIT. Zgodnie z przywołanym przepisem zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 126, miało zastosowanie do przychodów podatnika, który w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego złoży oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika. Termin ten ostatecznie został wydłużony na mocy art. 8 ust. 3 Ustawy Zmieniającej. Ostatecznie sądy stwierdzały, że **ustawodawca uzależnił możliwość skorzystania z ulgi meldunkowej od jednoczesnego spełnienia dwóch warunków,**

tj. bycia zameldowanym w zbytym lokalu mieszkalnym przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą jego zbycia oraz złożenia oświadczenia w terminie zakreślonym przepisem prawa we właściwym urzędzie skarbowym – por. np. wyrok NSA wydany w sprawie Skarżącej z dnia lipca 2018 r. (sygn. akt), ale także z dnia 2 lutego 2018 r. (sygn. akt II FSK 203/16), z dnia 27 marca 2014 r. (sygn. akt II FSK 1064/12).

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

Zgodnie zaś z najnowszym orzecznictwem sądów administracyjnych, w sytuacji, w której nie budzi wątpliwości, że podatnik zamieszkiwał pod danym adresem i był zameldowany w tym miejscu przez wymagane co najmniej 12 miesięcy, **uzależnianie uprawnienia do skorzystania z ulgi meldunkowej od złożenia oświadczenia o spełnianiu warunków do takiej ulgi, nie czyni zadość konstytucyjnej zasadzie proporcjonalności** – por. prawomocny wyrok WSA w Warszawie z 7 marca 2019 r. (sygn. akt III SA/Wa 1201/18, sygn. akt III SA/Wa 1202/18), prawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 czerwca 2019 r. (sygn. akt III SA/Wa 2949/16), z dnia 18 lipca 2019 r. (sygn. akt III SA/Wa 2770/18), wyrok NSA z dnia 31 lipca 2019 r. (sygn. akt II FSK 3684/18), czy nieprawomocny wyrok WSA w Łodzi z dnia 26 lutego 2020 r. (sygn. akt I SA/Łd 745/19).

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

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

Powyższej przedstawione okoliczności jednoznacznie wskazują na zawiłości i nieprzejrzystość przepisów regulujących zasady opodatkowania zbycia nieruchomości w latach 2007-2009 r., które uzasadniają wyeliminowanie ich z obrotu prawnego jako niezgodnych także z konstytucyjną zasadą zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich **ulgi podatkowe nie powinny stawać się swoistą pułapką dla obywatela. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdy mamy do czynienia z systemem ulg, mających na celu wsparcie obywateli w realizacji potrzeb mieszkaniowych.** Wprowadzenie bowiem ulg podatkowych w tym obszarze stanowi jedną z form realizacji postanowień art. 75 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym władze publiczne prowadzą politykę sprzyjającą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli.

Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 4 czerwca 2013 r. (sygn. akt P 43/11) podkreślał, że ustawodawca podatkowy może nakładać różne, nawet restrykcyjne wymogi proceduralne na podatników w celu wykonania ciężących na nich obowiązków podatkowych. Niemniej jednak, jeżeli prawodawca postanowi o przyznaniu szczególnego rodzaju uprawnień podatkowych, zobowiązany jest w maksymalny w danym stanie prawnym i faktycznym sposób, stanowiąc odpowiednie wymogi proceduralne, materialne oraz ustrojowe, **realnie umożliwić beneficjentom skorzystanie z przyznanego uprawnienia.** Tworząc instytucje pozorne lub niewykonalne, prawodawca narusza bowiem konstytucyjną zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzoną z art. 2 Konstytucji.

Zdaniem Rzecznika, ustawodawca nie zapewnił podatnikom realnej możliwości skorzystania ze zwolnienia, jakim była ulga meldunkowa. **Niska jakość legislacyjna kwestionowanej regulacji (wielokrotne zmiany zasad opodatkowania, brak wzoru oświadczenia, niejasna dla przeciętnego adresata treść norm prawnych, ukrytych w przepisach przejściowych poprzez odesłania do przepisów już nieobowiązujących, wielokrotne zmiany terminu do złożenia oświadczenia, jednym razem na mocy Rozporządzenia, innym razem na mocy Ustawy Zmieniającej) niewątpliwie przyczyniły się do powstania stanu niepewności wśród podatników.**

Kumulacja tych wszystkich elementów doprowadziła do stworzenia pułapki normatywnej. W konsekwencji, w wielu przypadkach, pomimo tego, że obywatele spełniali w rzeczywistości warunek bycia zameldowanym przez okres co najmniej 12 miesięcy, utracili

prawo do zwolnienia podatkowego wyłącznie z powodów formalnych, jakim był brak terminowego złożenia oświadczenia w tym zakresie. Ulga meldunkowa stała się więc instytucją pozorną, gdyż działający w zaufaniu do państwa i stanowionego przez nie prawa podatnicy nie byli w stanie jednoznacznie ustalić, a następnie prawidłowo zrealizować ciężące na nich obowiązku o charakterze wyłącznie formalnym.

W konsekwencji w przypadku Skarżącej, jak również innych ofiar ulgi meldunkowej doszło do naruszenia praw ekonomicznych poprzez pozbawienie ich realnej możliwości skorzystania z ulgi meldunkowej, w sytuacji gdy nie budziło wątpliwości, że spełnili warunek materialny. Tym samym, ukształtowana niezgodnie z ustawą zasadniczą instytucja ulgi meldunkowej negatywnie oddziaływała na prawa majątkowe podatników, w szczególności na konstytucyjnie chronione prawo własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji). Przepis ten gwarantuje bowiem obowiązek tworzenia konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony – por. wyrok Trybunału z dnia 18 lipca 2013 r. (sygn. akt SK 18/09). W tym przypadku ww. gwarancje nie zostały zapewnione.

b) Naruszenie zasady proporcjonalności

Ingerencja w sferę prawa własności należy do zasadniczej treści podatku i innych danin publicznych. Tym samym, regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, a jej dopuszczalność zasadniczo nie może być rozpatrywana w kategorii ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz należy ją rozpatrywać w kategorii relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony a ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony – por. np. wyroki z dnia 14 września 2001 r. (sygn. akt SK 11/00), z dnia 11 grudnia 2001 r. (sygn. akt SK 16/00).

W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że zasada proporcjonalności została wyrażona nie tylko w art. 31 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Konstytucyjna zasada proporcjonalności wywiedziona jest także z art. 2 Konstytucji. W tym drugim przypadku zasada ta ma zastosowanie przede wszystkim do regulacji nakładających określone powinności, bez związku jednak z ingerencją w konstytucyjne prawa lub wolności, oraz – wyjątkowo – do regulacji, które ograniczają wprawdzie prawa lub wolności konstytucyjne, ale nie podlegają kontroli z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zasadniczo zgodność z Konstytucją regulacji daninowej nie może

być kwestionowana w związku z zarzutem nadmiernego fiskalizmu, wówczas adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności takiej regulacji jest właśnie zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji – por wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 13/15).

Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny wyraża stanowisko, zgodnie z którym art. 31 ust. 3 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji (stanowiącym, że własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności) mogą być adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daninowego, jeżeli:

- ustawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym (np. przez nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia);

- regulacje daninowe normują nie sferę nakładania obowiązków daninowych, ale sferę realizacji tego obowiązku. Oznacza to możliwość powoływania omawianego wzorca w odniesieniu do zagadnień normowanych przepisami prawa daninowego związanych np. ze zwrotem podatku – por. wyrok TK z 13 października 2008 r. (sygn. akt K 16/07), z wymogami formalnymi, których spełnienie umożliwia obniżenie kwoty podatku – por. wyrok TK z 22 maja 2007 r. (sygn. akt SK 36/06), z deklaracjami majątkowymi mającymi ułatwić organom podatkowym pozyskiwanie informacji – por. wyrok TK z dnia 20 listopada 2002 r. (sygn. akt K 41/02).

Tym samym, **niezachowanie koniecznej proporcjonalności, bądź stwierdzenie, że przyjęte ograniczenie jest w niepotrzebny sposób nadmierne, skutkować może niekonstytucyjnością danej regulacji.** W judykaturze uznaje się, że zarzut braku proporcjonalności wymaga przeprowadzenia trójelementowego testu, polegającego na udzieleniu odpowiedzi na następujące pytania dotyczące analizowanej normy:

1) czy jest ona w stanie doprowadzić do zamierzonych przez ustawodawcę skutków (przydatność normy);

2) czy jest ona niezbędna (konieczna) dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (konieczność podjęcia przez ustawodawcę działania);

3) czy jej efekty pozostają w proporcji do nałożonych przez nią na obywatela ciężarów lub ograniczeń (proporcjonalność *sensu stricto*)

– tak też Trybunał Konstytucyjny np. w wyroku z dnia 26 kwietnia 1995 r. (sygn. akt K 11/94).

Wymienione postulaty przydatności, niezbędności i proporcjonalności *sensu stricto* składają się na treść „konieczności”, wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie wskazuje, że jeżeli dany cel jest możliwy do osiągnięcia przy

zastosowaniu innego środka, nakładającego mniejsze ograniczenia na prawa i wolności, to zastosowanie przez ustawodawcę środka bardziej uciążliwego wykracza poza to, co jest konieczne, a zatem narusza Konstytucję – por. wyroki Trybunału z dnia 26 kwietnia 1995 r. (sygn. akt K 11/94), z dnia 27 kwietnia 1999 r. (sygn. akt P 7/98).

Reasumując, z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że **zasada proporcjonalności szczególnie nacisk kładzie na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. Tym samym, ustawodawca postępując w zgodzie z zasadą proporcjonalności, powinien spośród dopuszczalnych środków działania wybierać możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być one zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym, niż to jest niezbędne wobec założonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu.**

Odnosząc powyższe do okoliczności rozpoznawanej sprawy, Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie wskazać, że **cel zwolnienia, jakim była ulga meldunkowa, mógł zostać zrealizowany już po spełnieniu warunku materialnego, tj. bycia zameldowanym w zbywanym budynku lub lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia.**

Przed wszystkim oświadczenie o spełnieniu przesłanek do skorzystania ze zwolnienia potwierdzało wyłącznie fakt zamieszkiwania przez podatnika przez okres 12 miesięcy w zbywanym lokalu. Należy je więc postrzegać w kategoriach oświadczenia wiedzy, stwierdzającego wyłącznie stan faktyczny, który miał miejsce. Sporne oświadczenie nie kreowało bowiem żadnego nowego stosunku prawnego.

W tym kontekście istotne jest to, że sam fakt zameldowania w danym w budynku lub lokalu na pobyt stały jest okolicznością, która może być w każdym czasie zweryfikowana na podstawie dokumentu urzędowego, wystawianego przez organ gminy lub miasta. Dodatkowo wskazać należy, że także organ podatkowy może we własnym zakresie pozyskać dane z rejestru PESEL, obejmujące adres i datę zameldowania na pobyt stały, a także datę wymeldowania z pobytu stałego.

Tym samym, zdaniem Rzecznika, **uzależnianie uprawnienia do skorzystania z ulgi meldunkowej od złożenia oświadczenia o spełnianiu warunków do takiej ulgi, nie czyni zadość konstytucyjnej zasadzie proporcjonalności. Nie do zaakceptowania jest bowiem stan, w którym ustawodawca zobowiązuje podatnika do poinformowania organu o faktach, które to fakty organ może zweryfikować we własnym zakresie.**

Z tego też względu uznać należy, że zaskarżona regulacja nie spełnia tzw. testu proporcjonalności. Zgłoszenie przez podatnika spełnienia warunków uprawniających do ulgi meldunkowej nie ma bowiem znaczenia, ani społecznego, ani prawnego (jest nieprzydatne). W konsekwencji należy je uznać za zbędne, gdyż samo spełnienie warunku materialnego

przez podatnika prowadzi już do zamierzonego przez ustawodawcę rezultatu, tj. możliwości skorzystania ze zwolnienia. Natomiast uzależnienie prawa podatnika do zwolnienia z opodatkowania przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości wyłącznie od spełnienia warunków formalnych w sytuacji, gdy organy państwa dysponowały możliwościami samodzielnej skutecznej kontroli przesłanek zwolnienia (poprzez zasięgnięcie informacji z państwowych systemów teleinformatycznych) prowadzi do istotnego naruszenia proporcji pomiędzy obowiązkami podatnika, a możliwościami kontroli celów ulgi meldunkowej.

Odwoływanie się do konstytucyjnej zasady proporcjonalności jest coraz bardziej widoczne w najnowszym orzecznictwie sądów administracyjnych, szczegółowo wymienionym na stronie 14-15 niniejszego pisma. Sądy wprost stwierdzają, że obowiązek złożenia przez podatników oświadczenia co do warunków uprawniających do zastosowania zwolnienia, zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT oraz stosownie do art. 8 ust. 3 Ustawy Zmieniającej nie spełniał wymogów zasady proporcjonalności wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji – tak np. NSA w wyroku z dnia 31 lipca 2019 r. (sygn. akt II FSK 3684/18). Zdaniem sądu nie może budzić wątpliwości, że spełnienie celu (funkcji) przepisu regulującego ulgę meldunkową następuje już po spełnieniu pierwszego warunku, tj. podatnik, który był zameldowany w zbywanym lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą jego zbycia, spełnił już cel zwolnienia z opodatkowania. Trudno byłoby bowiem zakładać, że cel przepisu kreującego zwolnienie podatkowe realizowany jest poprzez oświadczenie podatnika, które *nota bene* wcale nie musi odpowiadać stanowi faktycznemu.

Dodatkowo należy zwrócić uwagę na przebieg procesu legislacyjnego, w ramach którego wprowadzono do porządku prawnego regulację ulgi meldunkowej. W projekcie (druk nr 732) przewidziano ustanowienie nowych zasad opodatkowania dochodu ze sprzedaży nieruchomości i praw do lokali mieszkalnych. W dodanym art. 30e ustalono nowe zasady opodatkowania dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy o PIT. Podatek miał wynosić 19% osiągniętego dochodu (wcześniej 10% uzyskanego przychodu). Nowe zasady opodatkowania miały mieć zastosowanie do dochodów uzyskanych ze zbycia nieruchomości i praw, nabytych od dnia 1 stycznia 2007 r. – por. uzasadnienie do druku 732.

Następnie w ramach prac Sejmowej Komisji Finansów Publicznych (druk nr 1055) dodano do art. 21 ust. 1 pkt 126, a także ust. 21-22 wprowadzający regulację ulgi meldunkowej. Z dostępnych stenogramów z posiedzeń Komisji wynika, że zgłoszona poprawka miała pozwolić na „(...) objęcie zwolnieniem od tego podatku dochodów związanych ze zbyciem jedyne go mieszkania podatnika. Chodzi o to, aby w przypadku poprawiania bytu rodziny nie dochodziło do opodatkowywania służących temu transakcji.

Eliminowałyby to wiele wątpliwości dotyczących wprowadzenia nowego przepisu. Opodatkowaniem objęto by tylko obrót nieruchomościami wiążący się z czerpaniem korzyści, z zarobkiem (...) Faktycznie poprawka taka wychodzi naprzeciw potrzebom młodych ludzi, którzy chcą poprawiać swoje warunki mieszkaniowe (...)". Dalej przedstawiciel rządu w swojej wypowiedzi konstatuje „(...) Dobrze się stało, że w zaawansowanej dyskusji zastanawiamy się, czemu te przepisy mają służyć. Celem nie jest zwiększenie fiskalizmu, ani dostarczenie dodatkowych kłopotów branży budowlanej. Celem przepisów jest likwidacja dzisiejszego systemu, ponieważ jest on niedobry. Ci z państwa, którzy są związani z branżą budowlaną, słyszą często, że ludzie podejmują różne dziwne decyzje odnośnie zakupu mieszkania, tylko po to, aby nie zapłacić podatku, choć nie jest to wcale potrzebne, albo też czekają ze sprzedażą 5 lat, zawierają różne umowy przedwstępne... System powinien być prosty. Jeżeli uwzględnimy poprawkę, którą zapowiedziała pani poseł Barbara Bubula, od sprzedaży własnego mieszkania nie będzie się płacić podatku. W ten sposób 98-99% transakcji na rynku będzie zwolnionych z podatku. Podatek będą płacić tylko osoby, które spekulują nieruchomościami albo z różnych przyczyn mają więcej niż jedną nieruchomość. Generalnie mówiąc, nie będą to raczej osoby w złej sytuacji finansowej. – por. zapis z posiedzenia Komisji z dnia 14 września 2006 r.

Z powyższego po pierwsze wynika, że przepisy dotyczące ulgi meldunkowej zostały wprowadzone do projektu w toku prac legislacyjnych poprzez dodanie poprawki. Pomimo braku pisemnego uzasadnienia, z przytoczonych wypowiedzi można wywieść, że zwolnienie podatkowe miało na celu poprawianie bytu rodziny poprzez realizację potrzeb mieszkaniowych obywateli. Co istotne, założenie było takie, że ok. 98-99% transakcji na rynku będzie zwolnionych z podatku. Należy wnioskować, że wprowadzenie ulgi meldunkowej miało na celu walkę z tzw. spekulacją na rynku nieruchomości. Tym samym, **ratio legis omawianej regulacji polegało na doprowadzeniu do zwolnienia z opodatkowania odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w każdym przypadku, gdy ich celem miała być poprawa bytu rodziny, a zbycie nie miało charakteru zarobkowego.** W konsekwencji ustawodawca jako warunek zwolnienia wskazał na okoliczność bycia zameldowanym w budynku / lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia. Przy czym, wydaje się, że ustawodawca dążył do objęcia zwolnieniem osoby, które faktycznie zamieszkiwały w danym budynku / lokalu przez wskazany okres, czego jedynie obiektywnym potwierdzeniem miał być właśnie fakt bycia zameldowanym.

Mając na uwadze powyższe stwierdzić należy, że wprowadzenie dodatkowego obowiązku złożenia oświadczenia przez podatnika było w tym przypadku po prostu zbędne. Nawet z punktu widzenia dowodowego, wydaje się, że skoro ustawodawca chciał ustanowić pewien mechanizm weryfikacyjny, to dużo lepszym rozwiązaniem mogłoby być np. nałożenie na podatnika obowiązku przedstawienia dokumentu urzędowego,

potwierdzającego fakt bycia zameldowanym w danym lokalu czy budynku w określonym przepisami terminie, z zastrzeżeniem jednak możliwości jego uzupełnienia poprzez wezwanie podatnika przez organ do przedłożenia takiego dokumentu. Wówczas nie powinno być wątpliwości, że informacja o konieczności dopełnienia ww. obowiązku trafiłaby do podatnika. Natomiast w przypadku niezrealizowania tego obowiązku, a więc niezłożenia w terminie stosownego dokumentu, to podatnik ponosiłby negatywne konsekwencje. Niemniej jednak ustawodawca wybrał inne rozwiązanie, przerzucając w całości na podatnika w sposób absolutnie nieczytelny i jednocześnie nadmiernie uciążliwy, obowiązek przedłożenia spornego oświadczenia.

Podsumowując, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich zaskarżona regulacja koliduje z konstytucyjną zasadą proporcjonalności. **Nałożenie ciężaru podatkowego na Skarżącą, a także na pozostałe ofiary ulgi meldunkowej, wyłącznie z uwagi na brak spełnienia warunku formalnego w postaci konieczności złożenia oświadczenia, w sytuacji gdy osoby te rzeczywiście były zameldowane przez wymagany przepisami okres stanowi nieuzasadniony rygor i tym samym narusza dopuszczalne granice ograniczenia prawa własności.** W tym kontekście podkreślić należy, że powołanie wzorca z art. 64 ust. 3 Konstytucji jest uzasadnione w sytuacji, gdy służy wyeksponowaniu oddziaływania kwestionowanej regulacji prawnej na przysługujące obywatelowi prawo własności – tak też w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 r. (sygn. akt SK 48/15). Z taką sytuacją mamy miejsce w analizowanej sprawie.

3. Działania Rzecznika Praw Obywatelskich na rzecz ofiar ulgi meldunkowej – uwagi dodatkowe

Przedstawiona sprawa Skarżącej jest jedną z wielu, jakie trafiły do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich w związku z problemem opodatkowania sprzedaży nieruchomości nabytej w latach 2007-2008 przed upływem 5 lat od daty nabycia. Rzecznik nadal otrzymuje skargi od obywateli, wobec których doszło do zakwestionowania prawa do skorzystania z ulgi meldunkowej, z powodu braku złożenia oświadczenia, potwierdzającego warunki konieczne do skorzystania ze zwolnienia podatkowego. Problematyka ta od kilku lat znajduje się z centrum zainteresowania Rzecznika w aspekcie generalnym w zakresie spraw podatkowych.

Zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym przez organy, sprzedaż nieruchomości nabytej w latach 2007–2008 przed upływem 5 lat od daty nabycia nie mogła być zwolniona z opodatkowania PIT, w sytuacji gdy podatnik faktycznie był zameldowany w danym lokalu przez okres co najmniej 12 miesięcy, jednak nie złożył w terminie oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia. Podkreślenia wymaga, że postępowania podatkowe wszczynane były na krótko przed upływem terminu przedawnienia, co w rezultacie skutkowało

koniecznością zapłaty narosłych przez lata odsetek. W praktyce wobec ofiar ulgi meldunkowej stawiane były także zarzuty w postępowaniach karnych skarbowych.

Tego rodzaju działania aparatu skarbowego wzbudziły istotne zastrzeżenia z punktu widzenia organu stojącego na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatelskich. W związku z tym, Rzecznik zdecydował o konieczności podjęcia działań, mających na celu systemowe rozwiązanie problemu tzw. ofiar ulgi meldunkowej.

W lipcu 2017 r. Rzecznik skierował pierwsze wystąpienie do Ministra Finansów (nr V.511.253.2017), w którym zwrócił uwagę na konieczność weryfikacji bardzo restrykcyjnego stanowiska organów w sprawie wymogu złożenia oświadczenia potwierdzającego okoliczność zameldowania w lokalu. Rzecznik apelował o podjęcie przez resort działań, zmierzających do wzmocnienia sytuacji podatkowej ofiar ulgi meldunkowej. Jednocześnie Rzecznik podkreślał, że nie może zaakceptować stanowiska, zgodnie z którym z przyczyn wyłącznie formalnych obywatele utracili prawo do skorzystania z ulgi meldunkowej, pomimo tego, że w rzeczywistości byli zameldowani w danym lokalu przez wymagany przez ustawę czas.

Po raz kolejny w tej sprawie Rzecznik zwrócił się do Ministra Finansów w lutym 2018 r. Zaniepokojenie Rzecznika wzbudziły informacje o tym, że wobec ofiar ulgi meldunkowej stawiane są zarzuty w postępowaniach karnych skarbowych. Ponadto, Rzecznik wskazywał na konieczność odwołania się do względów słusznościowych i opowiedzenia się za prokonstytucyjną wykładnią przepisów warunkujących przyznanie ulgi meldunkowej, tak aby w jak najszerszym zakresie dopuścić możliwość skorzystania przez obywateli z tego zwolnienia. W ocenie Rzecznika, skoro w przepisach podatkowych nie określono ani treści, ani też formy, w jakiej należy złożyć sporne oświadczenie o spełnieniu warunków uprawniających do zastosowania ulgi meldunkowej, to należałoby dopuścić ewentualność jego odzwierciedlenia w inny dorozumiany sposób w takich dokumentach, jak np. zeznanie podatkowe czy akt notarialny przekazywany organom podatkowym za pośrednictwem notariuszy.

Początkowo, Minister Finansów dwukrotnie nie podzielił stanowiska Rzecznika. W związku z zaistniałą sytuacją, Rzecznik uznał za zasadne podejmowanie interwencji procesowych w sprawach ofiar ulgi meldunkowej. Działania Rzecznika miały na celu doprowadzenie do ukształtowania się korzystnej dla podatników linii orzeczniczej, zarówno w odniesieniu do spraw tzw. wymiarowych, jak i umorzeniowych.

W postępowaniach wymiarowych sądy zaczęły dopuszczać możliwość złożenia wymaganego oświadczenia w sposób dorozumiany, m.in. w ramach zeznania podatkowego, na podstawie aktu notarialnego przekazywanego organom za pośrednictwem notariuszy, w toku innej korespondencji podatnika z organem, która miała miejsce przed upływem terminu do złożenia wymaganego oświadczenia. Przykładowo w sprawie podatnika, do której

przystąpił Rzecznik, NSA uznał, że doszło do skutecznego złożenia oświadczenia o zameldowaniu za pośrednictwem aktów notarialnych (sygn. akt II FSK 1960/17).

Rzecznik wspierał obywateli także w postępowaniach umorzeniowych. W wyniku działań Rzecznika w judykaturze utrwaliło się stanowisko, zgodnie z którym niedopełnienie przez podatnika wyłącznie wymogów formalnych przy ubieganiu się o ustawową ulgę meldunkową mieści się w pojęciu interesu publicznego. Z kolei zaistnienie przesłanki interesu publicznego może stanowić podstawę do zastosowania ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, np. w postaci umorzenia, zarówno zaległości podatkowej, jak i odsetek – por. wyroki NSA: z dnia 2 października 2018 r. (sygn. akt II FSK 2798/16, sygn. akt II FSK 2799/16), a także z dnia 3 marca 2020 r. (sygn. akt II FSK 2784/19) w sprawach z udziałem Rzecznika Praw Obywatelskich.

Ostatecznie, w dniu 6 listopada 2018 r. Minister Finansów zwrócił się do Dyrektorów Izb Administracji Skarbowej z prośbą o przeanalizowanie wszystkich prowadzonych i niezakończonych postępowań podatkowych oraz wszystkich prowadzonych postępowań karno-skarbowych w sprawie podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy zbyli nabyte w latach 2007-2008 nieruchomości oraz określone prawa majątkowe przed upływem 5 lat i nie mogli skorzystać z tzw. ulgi meldunkowej. W piśmie przywołano tezy wynikające z orzecznictwa sądów, zgodnie z którym w każdej sprawie należy poddać ocenie całokształt okoliczności faktycznych, w celu ustalenia, czy podatnik wyraził w jakikolwiek sposób swoją wolę, w tym w sposób dorozumiany o zamiarze skorzystania z ulgi meldunkowej. Zdaniem sądów wymóg jest spełniony w sytuacji:

- wpływu do urzędu skarbowego przesłanego przez notariusza aktu notarialnego dotyczącego odpłatnego zbycia nieruchomości, zawierającego informację o zameldowaniu podatnika pod danym adresem,

- złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) za rok podatkowy PIT-39, nawet gdy formularz nie miał zastosowania do dochodów objętych tzw. ulgą meldunkową,

- złożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) za rok podatkowy PIT-36 i PIT-38 oraz wpisaniu w rubryce dotyczącej rozliczenia podatku z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych kwoty „0” bądź brak wpisu (rozumiany przez organy podatkowe jako „0” i w ten sposób zadeklarowanie, że podatek z tytułu odpłatnego zbycia nie jest należny).

Minister Finansów przywołał również wyroki NSA, w których stwierdzono, że orzekając w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości podatnik spełnił ustawowe warunki do zastosowania tzw. ulgi meldunkowej nawet wówczas, gdy nie złożył

oświadczenia o zameldowaniu w zbywanym lokalu lub budynku – por. np. wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2018 r. (sygn. akt II FSK 2634/17).

Powyższe świadczy o tym, że także Ministerstwo Finansów dostrzegło konieczność zmiany stanowiska względem podatników. W praktyce jednak nadal wpływają do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich skargi obywateli, wobec których wydane zostały niekorzystne rozstrzygnięcia przez organy, a także niektóre sądy administracyjne (nawet po ostatniej zmianie kierunku orzecznictwa) – por. zaskarżony przez Rzecznika wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 2 lipca 2019 r. (sygn. akt I SA/Rz 244/19).

Dlatego też, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich stwierdzenie przez Trybunał niekonstytucyjności regulacji dotyczącej ulgi meldunkowej w przypadku Skarżącej (gdzie postępowanie jest już zakończone), a także w zakończonych sprawach wielu innych ofiar ulgi meldunkowej, mogłoby stanowić jedyny skuteczny środek przywrócenia ochrony ich praw naruszonych treścią zaskarżonych przepisów.

4. Termin dla Rzecznika Praw Obywatelskich w postępowaniu ze skargi konstytucyjnej

Dodatkowo należy również zwrócić uwagę na kwestię bezpodstawnego skrócenia przez Trybunał Konstytucyjny terminu na zgłoszenie przez Rzecznika udziału w postępowaniu i przedstawienie pisemnego stanowiska w sprawie o sygn. akt SK 64/20.

W niniejszej sprawie zawiadomieniem z dnia 22 czerwca 2020 r. (złożonym osobiście w Biurze Rzecznika Praw Obywatelskich w dniu 23 czerwca 2020 r.) Trybunał Konstytucyjny zawiadomił o wszczęciu postępowania w sprawie skargi konstytucyjnej Skarżącej z dnia 7 grudnia 2018 r. (sygn. akt SK 64/20). Ponadto, stosownie do art. 63 ust. 1 i 2 oraz art. 42 pkt 10 ustawy o TK **wyznaczano termin na zgłoszenie udziału w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym i przedstawienie pisemnego stanowiska w sprawie przez Rzecznika Praw Obywatelskich do dnia 7 lipca 2020 r. do godz. 10:00.**

Rzecznik Praw Obywatelskich zmuszony jest podkreślić, że sposób, w jaki doszło do wyznaczenia przez Trybunał Konstytucyjny ww. terminu narusza szereg przepisów.

W świetle art. 63 ust. 1 ustawy o TK, Prezes Trybunału zawiadamia uczestników postępowania o przekazaniu wniosku, pytania prawnego albo skargi konstytucyjnej do rozpoznania przez skład orzekający, doręcza im odpisy wniosku, pytania prawnego albo skargi oraz poucza o prawie złożenia pisemnych stanowisk. **Prezes Trybunału może wyznaczyć uczestnikowi postępowania termin przedstawienia pisemnego stanowiska.** Zgodnie zaś z art. 63 ust. 2 zdanie 1 ustawy o TK, do Rzecznika Praw Obywatelskich stosuje się przepis art. 63 ust. 1 ustawy o TK, z wyjątkiem wniosków w sprawach, o których mowa

w art. 37 ust. 1 pkt 1 lit. d. ustawy o TK (tzw. prewencyjne wnioski Prezydenta kierowane do TK). Natomiast art. 63 ust. 2 zdanie 2 stanowi, że **Rzecznik Praw Obywatelskich, w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, może zgłosić udział w postępowaniu i przedstawić pisemne stanowisko w sprawie.**

W piśmie z dnia 22 czerwca 2020 r. wskazano jako podstawę prawną określenia terminu dla Rzecznika Praw Obywatelskich m.in. **art. 63 ust. 1 i 2 ustawy o TK.** W tym kontekście wskazać należy, że nie powinno budzić wątpliwości, że **art. 63 ust. 2 zdanie 2 ustawy o TK został przez ustawodawcę sformułowany w zakresie terminu przewidzianego dla Rzecznika w sposób, który należy uznać za *lex specialis* w odniesieniu do generalnego przepisu art. 63 ust. 1 ustawy o TK.** Rzecznik jest więc podmiotem, w odniesieniu do którego ustawodawca postanowił wyłączyć uprawnienie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego do wyznaczenia – innego niż 30-dniowy – terminu na przedstawienie pisemnego stanowiska.

Ponadto podkreślić należy, że **art. 63 ust. 1 zdanie 2 ustawy o TK pozwala Prezesowi Trybunału na wyznaczenie terminu: 1) wyłącznie przedstawienia pisemnego stanowiska w sprawie, oraz 2) wyłącznie w odniesieniu do uczestnika postępowania.** Prezes Trybunału Konstytucyjnego nie może zatem na podstawie art. 63 ust. 1 zdanie 2 ustawy o TK wyznaczyć Rzecznikowi terminu na zgłoszenie udziału w postępowaniu. Możliwość wyznaczenia terminu dotyczy wyłącznie przedstawienia pisemnego stanowiska w sprawie, ale nie zgłoszenia udziału w postępowaniu – co w sposób nie przewidujący wyjątków wynika z art. 63 ust. 2 ustawy o TK. Wreszcie art. 63 ust. 1 zdanie 2 ustawy o TK odnosi się wyłącznie do wyznaczenia terminu uczestnikowi postępowania. Tymczasem, zgodnie z powołanym w piśmie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 czerwca 2020 r. art. 42 pkt 10 ustawy o TK, uczestnikiem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym jest Rzecznik Praw Obywatelskich, jeżeli zgłosił udział w postępowaniu. Z analizy przepisów ustawy o TK wyraźnie więc wynika, że **Rzecznik staje się uczestnikiem postępowania dopiero po zgłoszeniu swojego udziału w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym, o czym może zdecydować w terminie 30 dni od dnia otrzymania zawiadomienia.**

Reasumując, Prezes Trybunału Konstytucyjnego nie może wyznaczyć Rzecznikowi ani innego terminu na zgłoszenie udziału, ani nie może wyznaczać terminu na przedstawienie pisemnego stanowiska, zanim Rzecznik uzyska status uczestnika postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Ponadto, zgodnie z art. 36 ustawy o TK, w zakresie nieuregulowanym w ustawie o TK do postępowania przed Trybunałem stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2019 r. poz. 1460, z późn. zm. – dalej: „kpc”). Mając na uwadze, że ustawa o TK nie uregulowała, ani nie zdefiniowała

samodzielnie pojęcia „terminu” w niej używanego należy w zakresie wykładni wyznaczania terminów posilkować się przepisami kpc. Z przepisów tego kodeksu wynika jednoznacznie, że **terminy sądowe mogą być wyznaczone w dniach, nie zaś w godzinach**. Zgodnie z art. 165 § 1 kpc terminy oblicza się według przepisów prawa cywilnego. Odesłanie do przepisów ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2019 r. poz. 1145 – dalej: „kc”) oznacza, że przepisy zawarte w art. 110-116 kc mają zastosowanie także w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym. Art. 111 § 1 kc stanowi, że termin oznaczony w dniach kończy się z upływem ostatniego dnia. **Kc nie zna reguł, według których należy liczyć terminy w godzinach, przyjmuje bowiem dzień (cały) jako jednostkę, dzięki której obliczyć można cały termin**. Wskazuje także na to WSA w Poznaniu, który w wyroku z dnia 24 października 2019 r. (sygn. akt IV SA/Po 407/19), stwierdził, że *„(...) Ponieważ w prawie polskim - w świetle ogólnej reguły wyślowionej w art. 111 § 1 k.c., a znajdującej odpowiednie zastosowanie także na gruncie procedury sądowoadministracyjnej (art. 83 § 1 p.p.s.a.) - najkrótszą jednostką czasu (obliczeniową) jest "dzień", rozumiany jako doba liczona od północy do północy (tzw. computatio civilis), to czynności wykonane w tym samym dniu przychodzi uznawać za dokonane jednocześnie”*.

Jedynym odstępstwem od tak wskazanej reguły jest rozwiązanie przyjęte w kpc w rozdziale dotyczącym postępowania wieczystoksięgowego. W art. 626(6) § 1 kpc wskazano, że o kolejności wniosku o wpis rozstrzyga chwila wpływu wniosku do właściwego sądu. Za chwilę wpływu wniosku uważa się godzinę i minutę, w której w danym dniu wniosek wpłynął do sądu. Analogiczną regułę przewiduje art. 626(6) § 1 (1), który uznaje za chwilę wpływu wniosku o wpis złożonego za pośrednictwem systemu teleinformatycznego godzinę, minutę i sekundę umieszczenia wniosku w systemie.

Tymczasem, w piśmie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 czerwca 2020 r. wyznaczono termin liczony w dniach (do 7 lipca) oraz w godzinach (do godz. 10:00). Należy więc uznać, że **żądanie Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 czerwca 2020 r. przedstawienia przez Rzecznika pisemnego stanowiska do dnia 7 lipca 2020 r. do godz. 10:00 nie ma podstawy prawnej. W związku z powyższym, Rzecznik przedstawia swoje stanowisko w sprawie o sygn. (SK 64/20) w terminie wynikającym z art. 63 ust. 2. zdanie 2 ustawy o TK, a więc w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia.**

Jednocześnie podkreślić należy, że preambuła do Konstytucji wymaga od władz państwowych lojalnego współdziałania. Zasada współdziałania władz została potwierdzona w orzecznictwie samego Trybunału – zob. postanowienie TK z dnia 20 maja 2009 r. (sygn. akt Kpt 2/08). W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich wyznaczanie przez Trybunał Konstytucyjny terminu krótszego niż 30 dni narusza ową zasadę konstytucyjną i wskazuje

bardziej na pozór dochowania zasady współdziałania władz niż jej rzeczywiste przestrzeganie.

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak w *petitum*.



Załączniki:

6 odpisów pisma procesowego.