



ADWOKACI I RADCOWIE PRAWNI  
EST. 1993

WARSZAWA

ul. Grzybowska 4 lok. 1  
00-131 Warszawa  
T: +48 22 380 00 38  
F: +48 22 599 40 38  
E: wwa@kancelaria.eu

GDAŃSK

ul. Opicka 16, 1 p.  
80-338 Gdańsk  
T: +48 58 555 21 11  
F: +48 58 555 21 33  
E: sekretariat@kancelaria.eu

NOWY JORK

The Empire State Building  
350 Fifth Avenue, Suite 7720  
New York, NY 10118  
T: +1 (852) 202-5628  
F: +1 (973) 338-3541  
E: biuro.usa@kancelaria.eu

# GŁUCHOWSKI SIEMIĄTKOWSKI ZWARA

Warszawa, dnia 7 grudnia 2018 r.

**Trybunał Konstytucyjny**  
**Al. J. Ch. Szucha 12 A**  
**00-918 Warszawa**

strona skarżąca:

I O  
Nr PESEL:  
Nr NIP:  
ul.

reprezentowana przez pełnomocnika:

**r.pr. Grzegorza Flisiaka**  
numer wpisu WA-5808

adres do doręczeń:

Kancelaria Radców Prawnych i Adwokatów  
Głuchowski Siemiątkowski Zwara i Partnerzy  
ul. Grzybowska 4 lok. U1A, 00-131 Warszawa

oznaczenie orzeczenia naruszającego konstytucyjne  
prawa i wolności strony skarżącej:

**Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego**  
**w Warszawie z dnia lipca 2018 r.,**  
sygn. akt ,  
doręczony pełnomocnikowi skarżącej  
wraz z uzasadnieniem w dniu 10 września 2018 r.

uczestnicy postępowania:

1. Sejm RP
2. Prokurator Generalny

## SKARGA KONSTYTUCYJNA

W imieniu skarżącej, której pełnomocnictwo załączam, działając na podstawie art. 79 ust. 1 i art. 188 pkt 5) Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 z późn. zm., dalej „**Konstytucja RP**”) oraz na podstawie art. 33 ust. 2 w zw. z art. 53 oraz art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2016 r., poz. 2072 z późn. zm., dalej „**ustawa o TK**”),

**wnoszę o:**

uwzględnienie niniejszej skargi i stwierdzenie, że **art. 21 ust. 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych** (dalej jako „**u.p.d.o.f.**”) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia

[www.kancelaria.eu](http://www.kancelaria.eu)

Firma: KRPA Głuchowski  
Siemiątkowski Zwara i Partnerzy  
Sopot 81-824  
ul. Armii Krajowej 116  
Sąd Rejonowy Gdańsk-Północ  
w Gdańsku VIII Wydział  
Gospodarczy Krajowego  
Rejestru Sądowego  
KRS 0082917  
NIP PL5851385439  
REGON 192639813  
ING Bank Śląski  
22 1010 1764 100930040 7127 5496

2008 r. w związku z **art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f** w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. **oraz w zw. 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 ze zm., dalej jako „ustawa zmieniająca”) jest niezgodny z:

- 1) art. 84 Konstytucji RP oraz art. 217 Konstytucji RP w zw. z art. 2 oraz art. 32 ust. 1, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, albowiem narusza prawo do równego opodatkowania (ponoszenia danin publicznych), zasadę proporcjonalności, zasadę równości wobec prawa w kontekście równego traktowania przez władze publiczne, a także wynikające z zasady demokratycznego państwa prawnego - zasadę pewności prawa oraz zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, a ostatecznie także zasadę poprawnej legislacji w zakresie, w jakim przepisy te uzależniają możliwość skorzystania przez podatnika z ulgi podatkowej od złożenia organom podatkowym jedynie w określonym terminie oświadczenia, potwierdzającego obiektywnie istniejące okoliczności faktyczne, które organ może ustalić w inny dostępny mu sposób, podczas gdy ani wzoru, ani formy złożenia takiego oświadczenia nie określono w ustawie i wzór taki nie został przygotowany przez Ministra Finansów, który był do tego zobowiązany;
- 2) art. 64 ust. 1, ust. 2 oraz ust. 3 Konstytucji RP w zw. z art. 21 ust. 1 Konstytucji RP, albowiem narusza konstytucyjnie zagwarantowane prawo do własności i innych praw majątkowych, ograniczając możliwość swobodnego dysponowania przez jednostkę jej własnością w zakresie, w jakim uzależnia możliwość skorzystania z ulgi podatkowej i nieopodatkowania przychodu (dochodu) uzyskanego ze zbycia określonych w przepisach u.p.d.o.f. składników majątku od spełnienia warunku złożenia oświadczenia w nieprzywracalnym terminie prawa materialnego, pomimo że podatnik spełnił już cel zwolnienia z opodatkowania sprzedaży poprzez zameldowanie (i najczęściej potwierdzone zameldowaniem na czas określony - zamieszkanie) w zbywanym mieszkaniu przez określony ustawą okres.

Na podstawie art. 54 ust. 2 ustawy o TK wnoszę o zasądzenie na rzecz skarżącej kosztów postępowania według norm przepisanych.

## **Uzasadnienie skargi konstytucyjnej**

### **I. Przedstawienie stanu faktycznego**

1. W stanie faktycznym sprawy decyzją z dnia           maja 2015 r., znak Naczelnik           Urzędu Skarbowego w L           określił skarżącej zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych od dochodu uzyskanego z tytułu odpłatnego zbycia w 2010 r.           lokalu mieszkalnego           w wysokości           zł (dalej: „**Decyzja N US**”), pomimo że dochód ten korzystał ze zwolnienia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., czyli z tzw. „ulgi meldunkowej”.
2. Decyzją z dnia           września 2015 r., znak           , Dyrektor Izby Skarbowej w L           (dalej: „**Decyzja DIS**”), utrzymał w mocy **Decyzję N US**. Organy obu instancji uznały, że w trakcie postępowania podatkowego skarżąca nie złożyła, ani nie zaferowała           żadnego dowodu           potwierdzającego           złożenie oświadczenia,

o którym mowa w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., w terminie określonym w art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej, pomimo twierdzeń skarżącej o fakcie dołączenia powyższego oświadczenia do wysłanego w ustawowym terminie zeznania rocznego PIT-36.

3. Wyrokiem z dnia      marca 2016 r., sygn. akt      , wydanym w sprawie ze skargi skarżącej na decyzję Dyrektora DIS, Wojewódzki Sąd Administracyjny w L      oddalił skargę.
4. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia      lipca 2018 r., sygn. akt      , doręczonym pełnomocnikowi skarżącej w dniu 10 września 2018 r., oddalił skargę kasacyjną od ww. wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w L      , co spowodowało naruszenie wskazanych w *petitum* niniejszej skargi norm konstytucyjnych, albowiem orzeczenie to oparte zostało na przepisach naruszających wskazane wyżej wzorce konstytucyjne.

## II. Przedstawienie stanu prawnego

1. Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a)-d) u.p.d.o.f. źródłami przychodów jest 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.
2. Przepisem art. 1 pkt 14 lit. a) *tiret* szóste ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. (Dz. U. z 2006 r., Nr 217, poz. 1588), zmieniającej ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych z dniem 1 stycznia 2007 r. dodano do art. 21 ust. 1 pkt 126, wprowadzając do analizowanej ustawy tzw. „ulgę meldunkową”. Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. **wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia:** a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, b) lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, c) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, d) prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie - **jeżeli podatnik był zameldowany w budynku lub lokalu wymienionym w lit. a)-d) na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, z zastrzeżeniem ust. 21 i 22.**
3. W świetle art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. 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, złożył oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika.** Zgodnie

z ust. 22 analizowane zwolnienie miało zastosowanie łącznie do obojga małżonków. Przepis art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. obowiązywał jedynie w latach 2007-2008.

4. Następnie art. 21 ust. 1 pkt 126 został uchylony przez art. 1 pkt 11 lit. a) *tiret* piętnaste 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, zmieniającej między innymi w tym zakresie u.p.d.o.f. od dnia 1 stycznia 2009 r., zaś art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. został uchylony przez art. 1 pkt 11 lit. b) ustawy zmieniającej.
5. Tym niemniej, zgodnie z art. 8 ust. 1 ustawy zmieniającej, **do przychodu** (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy zmienianej w art. 1, **nabytych lub wybudowanych** (oddanych do użytkowania) **w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r., stosuje się zasady określone w ustawie zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r.**
6. Dodatkowo, art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej wskazywał, że podatnicy, do których mają zastosowanie ust. 1 lub ust. 2, **oświadczenie, o którym mowa w art. 21 ust. 21** ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r., składają w terminie złożenia zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1 ustawy zmienianej w art. 1, za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustawy zmienianej w art. 1. W przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym, 14-dniowy termin określony w art. 21 ust. 21 ustawy zmienianej w art. 1, w brzmieniu obowiązującym na dzień 31 grudnia 2008 r., nie ma zastosowania.
7. Zatem, w stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2009 r. (znajdującym zastosowanie do sprawy skarżącej, która zbyła w 2010 r. nieruchomość, w której była zameldowana na pobyt stały przez okres przekraczający 12 miesięcy) oświadczenie, o którym mowa w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., podatnicy byli zobowiązani złożyć w terminie złożenia zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f., za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c u.p.d.o.f.
8. Z powyższych regulacji wynika jednak przede wszystkim, że pomimo uchylenia art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. określona w nim ulga meldunkowa mogła znaleźć zastosowanie do wszystkich tych podatników, którzy po dniu 1 stycznia 2009 r. uzyskali przychody (dochody) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c u.p.d.o.f., które zostały nabyte lub wybudowane (oddane do użytkowania) **w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r.**

### III. Dopuszczalność skargi konstytucyjnej

1. Od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia      lipca 2018 r., sygn. akt      , nie przysługuje żaden środek odwoławczy. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego jest prawomocny i nie podlega dalszemu zaskarżeniu [art. 168 § 1 w zw. z art. 173 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r., poz. 1302 z późn. zm)], jest zatem rozstrzygnięciem, w którym sąd orzekł ostatecznie o konstytucyjnych wolnościach lub prawach albo obowiązkach strony skarżącej – w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji RP. Nie zachodzą

także przesłanki do wzruszenia tego orzeczenia w trybie przepisów o wznowieniu postępowania. Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia NSA – nawet gdyby uznać jej dopuszczalność w niniejszej sprawie - nie doprowadziłaby również do wyeliminowania wyroku NSA z obrotu prawnego. **Fakt wydania wskazanego wyroku na skutek złożonej przez skarżącą skargi kasacyjnej świadczy również o wyczerpaniu przez skarżącą drogi prawnej, co – zgodnie z art. 77 ust. 1 ustawy o TK – stanowi przesłankę do wniesienia skargi konstytucyjnej.**

2. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia      lipca 2018 r., sygn. akt      , kończący postępowanie w sprawie będącej podstawą skargi konstytucyjnej, został doręczony skarżącej wraz z uzasadnieniem w dniu **10 września 2018 r.**, co w świetle art. 77 ust. 1 ustawy o TK potwierdza złożenie skargi w otwartym terminie 3 miesięcy od dnia doręczenia orzeczenia wraz z uzasadnieniem.
3. Skarżąca jest osobiście zainteresowana w orzeczeniu niekonstytucyjności przywołanych w *petitum* przepisów prawa, jako że ich zastosowanie przez Naczelną Sąd Administracyjny miało bezpośredni, negatywny wpływ na konstytucyjne prawa i wolności skarżącej, polegający na określeniu jej zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych. Jest ona niewątpliwie podmiotem legitymowanym czynnie w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji RP do wniesienia niniejszej skargi konstytucyjnej.
4. Kwestionowane w *petitum* niniejszej skargi przepisy u.p.d.o.f. co prawda utraciły moc obowiązującą, jednakże znajdowały zastosowanie do spraw podatku dochodowego od osób fizycznych, które po dniu 1 stycznia 2009 r. uzyskały przychody (dochody) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c u.p.d.o.f., które zostały nabyte lub wybudowane (oddane do użytkowania) w okresie od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. Sprawy dotyczące przedmiotowej regulacji rozpatrywane są nadal przez sądy administracyjne, co jest tożsame z istnieniem przedmiotu zaskarżenia niniejszej skargi. W konsekwencji, możliwe jest przeprowadzenie kontroli konstytucyjnej tych przepisów przez Trybunał Konstytucyjny.

#### **IV. Przedmiot kontroli**

1. Przedmiotem kontroli skarżąca czyni art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r. oraz w zw. z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej.
2. Skarżąca nie kwestionuje samej zasadności istnienia ulgi meldunkowej, jednak art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. wprost odsyła do art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., w którym uregulowano drugi z warunków do skorzystania z powyższej ulgi. Zatem według skarżącej dla oceny zgodności z ustawą zasadniczą wymogu złożenia oświadczenia dla zastosowania ulgi, konieczna jest także ocena konstytucyjności przepisu, który zawiera odesłanie do dodatkowego (ponad warunek wynikający z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f.) warunku zastosowania ulgi meldunkowej.
3. Ponadto, skoro generalnie skarżąca kwestionuje zgodność z określonymi w Konstytucji RP prawami ustawowego wymogu składania oświadczenia, wymaganego dla zastosowania ulgi, konsekwentnie koniecznym jest - w ocenie skarżącej - kwestionowanie

konstytucyjności przepisu art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w zw. z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej, którymi wprowadzono możliwość skorzystania z ulgi meldunkowej po roku 2008 oraz termin do złożenia przedmiotowego oświadczenia.

4. Ponieważ jednak - co do zasady - skarżąca nie kwestionuje samej instytucji ulgi meldunkowej uregulowanej w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. i wskazanego w ww. przepisie warunku jej stosowania (tj. warunku zameldowania, kwestionuje zaś wyłącznie zawarte w tym przepisie odesłanie do stosowania art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f.) oraz terminu do złożenia oświadczenia, wyznaczonego - w przypadku skarżącej - w art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej, dlatego art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. oraz art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej zostały wskazane jako przedmiot kontroli w związku z art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f.

## V. Uzasadnienie naruszenia konstytucyjnych praw i wolności skarżącej

1. Zdaniem skarżącej, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia lipca 2018 r., sygn. akt , oddalający skargę kasacyjną skarżącej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w L z dnia marca 2016 r., sygn. akt (wydany w sprawie ze skargi skarżącej na Decyzję DIS), naruszył prawa i wolności konstytucyjne wynikające z powołanych w *petitum* przepisów Konstytucji RP, a mianowicie prawo do równego opodatkowania i określoności przepisu prawa podatkowego (art. 84 i art. 217 Konstytucji RP), zasadę równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP), zasadę proporcjonalności (art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) prawo do posiadania możliwości określenia swojej sytuacji prawnej (zasada ochrony zaufania do organów państwa i prawa, a także zasada sprawiedliwości społecznej oraz zasada proporcjonalności i prawidłowej legislacji, wywodzone z zasady demokratycznego państwa prawnego [art. 2 Konstytucji RP]), jak i prawo do własności oraz prawo do jej ochrony (art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 – 3 Konstytucji RP).
2. Naczelny Sąd Administracyjny zastosował w tej sprawie art. 21 ust. 21 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r., oraz w zw. z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej, które to przepisy naruszają powyższe wzorce kontroli.
3. Analizowane w skardze regulacje wskazują na znaczny stopień skomplikowania rozliczania tego podatku, który odnosi się do obrotu nieprofesjonalnego (niezwiązanego z działalnością gospodarczą)<sup>1</sup>. Częste zmiany reguł opodatkowania, jak i sam charakter przepisów, stanowiących ingerencję Państwa w rozporządzanie przez obywateli prawem własności, musi mieć wpływ na sposób ich stosowania i ich wykładnię. Nie da się więc w tym przypadku twierdzić, że skoro mamy do czynienia z ulgą (zwolnieniem) podatkową, to przepisy te należy interpretować ściśle językowo. W procesie wykładni prawa związanego z tzw. ulgą meldunkową nie można ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> por. wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 1019/16

<sup>2</sup> vide uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 14 marca 2011 r., sygn. akt II FPS 8/10; z 2 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FPS 3/11; z 15 maja 2017 r., sygn. akt II FPS 2/17

4. Jak wspomniano wyżej, w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 stycznia 2009 r. (czyli w adekwatnym do niniejszej sprawy) przepis art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. już nie obowiązywał. Zgodnie bowiem z art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej, oświadczenie, o którym mowa w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., podatnicy składają w terminie złożenia zeznania, o którym mowa w art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f., za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c u.p.d.o.f. W tym przypadku 14-dniowy termin określony w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. nie ma zastosowania.
5. Porównując regulację obowiązującą w sprawie z omówionym powyżej stanem prawnym obowiązującym do końca 2006 r. można wyróżnić elementy wspólne:
  - warunek zwolnienia umiejscowiony w art. 21 ust. 1 u.p.d.o.f. (wydatkowanie przychodów na cele mieszkaniowe oraz zameldowanie na pobyt stały minimum przez okres 12 miesięcy);
  - konieczność złożenia oświadczenia (o zamiarze wydatkowania przychodów na cele mieszkaniowe – art. 28 ust. 2 i 2a u.p.d.o.f. oraz o spełnieniu warunków do ulgi – art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f.).
6. Jak wynika z powyższego, o spełnieniu celu (funkcji) tych przepisów dotyczących zwolnienia podatkowego decyduje, po pierwsze - wydatkowanie przychodów w określonym terminie na określony cel, albo zameldowanie przez określony czas w zbywanej nieruchomości; po drugie - złożenie oświadczenia o tym, że podatnik zamierza spełnić warunki zwolnienia bądź je spełnia. Cel przepisu jest z pewnością zrealizowany już po spełnieniu pierwszego warunku.
7. Innymi słowy, w przypadku ulgi meldunkowej 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 wcale nie musi odpowiadać stanowi faktycznemu.
8. Jedyłą, aczkolwiek bardzo istotną różnicą w porównywanych konstrukcjach opodatkowania, jest uznanie, że w przypadku przepisów obowiązujących do końca 2006 r. złożenie oświadczenia nie było warunkiem zwolnienia z opodatkowania, a przy uldze meldunkowej jest warunkiem do tego zwolnienia. Pogląd ten oparty jest na wykładni językowej art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. i przyjęciu, że przewidziany w nim termin do złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia od podatku jest terminem prawa materialnego, niepodlegającym przedłużeniu ani przywróceniu przez organ podatkowy. Uchybienie temu terminowi wyłącza więc całkowicie możliwość skorzystania z prawa do zwolnienia z opodatkowania. Konsekwencją uchybienia temu terminowi, w przeciwieństwie do terminów procesowych, nie jest bowiem bezskuteczność danej czynności, lecz brak zaistnienia określonego skutku materialnoprawnego. Uchybienie temu terminowi wyłącza zastosowanie omawianego zwolnienia podatkowego nawet wówczas, gdy podatnik spełnia drugi warunek udzielenia tego zwolnienia, jakim jest dwunastomiesięczny okres zameldowania w lokalu mieszkalnym<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> vide wyroki NSA: z 27 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 1064/12, z 8 września 2016 r., sygn. akt II FSK 2012/14; z 17 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2765/14; z 7 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 670/15

#### **A) Naruszenie zasady poprawnej legislacji i zasady proporcjonalności**

1. Należy na wstępie zauważyć, że wprowadzenie ulgi podatkowej, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.do.f., nawiązuje do treści art. 75 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym władze publiczne zobowiązane są do prowadzenia polityki sprzyjającej zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych obywateli i popierającej ich działania zmierzające do uzyskania własnego mieszkania. Tzw. ulga meldunkowa bez wątpienia może być uznana za jedną z form realizacji powyższej normy programowej przez organy władzy ustawodawczej. Z art. 75 ust. 1 Konstytucji RP nie wynika jednak obowiązek wprowadzania tego rodzaju ulgi podatkowej. Dobór środków i metod realizacji polityki, o której mowa w tym przepisie konstytucyjnym, należy do ustawodawcy. Ma on w tym zakresie daleko idącą swobodę regulacyjną, a do Trybunału Konstytucyjnego nie należy ocena trafności i słuszności decyzji podjętej w tej mierze przez ustawodawcę. Granicę jego swobody wyznacza jednak treść norm (zasad) konstytucyjnych, których respektowanie jest obowiązkiem ustawodawcy<sup>4</sup>.
2. Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten winien być powiązany z art. 2 Konstytucji RP, w myśl którego Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.
3. Jedną z norm wynikających z zasady określonej w art. 2 Konstytucji RP jest konieczność zapewnienia ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 1 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00, wywiódł, że zasada ochrony zaufania do państwa i prawa opiera się na pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie ich działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych.
4. Ustawodawca, w celu urzeczywistnienia powyższej zasady, winien stanowić prawo, na podstawie którego obywatele będą w stanie przewidzieć swoją sytuację prawną, w tym w kontekście prawnopodatkowym. Jednostka, oceniając przesłanki działania organów państwowych, winna mieć możliwość rzeczywistej oceny konsekwencji prawnych i w rezultacie możliwość powzięcia świadomych decyzji w przedmiocie swojego postępowania.
5. Ponadto, zasady poprawnej legislacji obejmują również podstawowy z punktu widzenia procesu prawotwórczego etap formułowania celów, które mają zostać osiągnięte przez ustanowienie określonej normy prawnej. Stanowią one podstawę oceny, czy sformułowane ostatecznie przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wystawianą

---

<sup>4</sup> wyrok TK z dnia 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04



normę oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu<sup>5</sup>.

6. Na gruncie stanu faktycznego niniejszej sprawy należy również mieć na uwadze fundament regulacji prawno-fiskalnej Rzeczypospolitej Polskiej. Wskazany powyżej art. 84 Konstytucji RP winien być interpretowany łącznie z art. 217 Konstytucji RP stanowiącym, że nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.
7. Standardem konstytucyjnym jest także równość jednostki wobec prawa. W myśl art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Zatem wszystkie podmioty prawa, charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną (relewantną), powinny być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących.
8. Z powyższego wynika, że powinność ponoszenia ciężarów publicznoprawnych obciąża każdą jednostkę w razie ziszczenia się przewidzianych prawem przesłanek. Najistotniejszą jednak normą wynikającą z powyższych przepisów konstytucyjnych jest zasada *nullum tributum sine lege*. Powinność ponoszenia wszelkiego rodzaju ciężarów i świadczeń publicznych może wynikać tylko i wyłącznie z ustawy. Nadto, zasady nakładania, przyznawania ulg i umorzeń winny być w sposób precyzyjny uregulowane w akcie rangi ustawowej. Zasada ta implikuje również zakaz stosowania wykładni rozszerzającej przepisów konstytuujących obowiązek uiszczenia należności publicznoprawnych.
9. W wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09, wskazano, że stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny 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 (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.
10. Odnosząc powyższe zasady konstytucyjne do należności podatkowych skonstatować należy, że przepisy nakładające obowiązki podatkowe winny w sposób precyzyjny kształtować prawa i obowiązki obywateli. Winny być one stanowione w sposób wyłączający zbyt szeroką swobodę decyzyjną, mogącą naruszyć równość jednostki

---

<sup>5</sup> zob. wyrok TK z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. akt K 28/02

w aspekcie obowiązku ponoszenia ciężarów publicznoprawnych. Tylko w taki sposób zapewniona zostanie ochrona z jednej strony interesów państwa jako suwerena, zaś z drugiej strony ochrona zaufania, jakim obywatele winni obdarzać państwo i stanowione przez nie prawo.

11. Z zaprezentowanych powyżej standardów konstytucyjnych należy wywieść prawo jednostki do: 1) ponoszenia obowiązku uiszczania podatków w ściśle określonych ustawowo granicach 2) możliwości określenia abstrakcyjnie i konkretnie swojej sytuacji prawnej przy określonym stanie faktycznym 3) równego traktowania wszystkich jednostek przy tożsamym stanie rzeczy.
12. Mając powyższe na uwadze, należy zwrócić uwagę na fakt, że nałożony na podatników obowiązek złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi meldunkowej w żaden sposób nie wiązał się z celem, jaki analizowane zwolnienie podatkowe miało osiągnąć, a zatem nie był też proporcjonalny w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.
13. Podatnicy poprzez art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. (a od 2009 r. – w zw. z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej) zostali zobowiązani do złożenia w istocie oświadczenia wiedzy, które wyłącznie potwierdzało obiektywnie zaistniały wcześniej stan faktyczny [zameldowanie, tj. dopełnienie tzw. obowiązku meldunkowego i zamieszkiwanie (pobyt stały) w sprzedawanej nieruchomości]. Stan ten, tzn. fakt zameldowania podatnika w zbywanej nieruchomości przez okres co najmniej 12 miesięcy poprzedzających zbycie, mógł tymczasem zostać z łatwością ustalony przez organ podatkowy, poprzez ustalenie powyższej okoliczności w odpowiednich bazach danych (np. PESEL). Z niewiadomych jednak powodów ustawodawca zdecydował się wprowadzić dodatkowy warunek formalny do skorzystania z ulgi meldunkowej w postaci nałożenia na podatnika obowiązku złożenia oświadczenia o spełnieniu warunku określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f.
14. W wyroku z dnia 28 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK 1627/15, NSA wskazał, że *„dla oświadczenia, o którym mowa w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., nie przewidziano żadnego urzędowego formularza, nie była określona jego forma, czy też ściśle podana treść. Z oświadczenia takiego powinno jedynie wynikać, że podatnik chce skorzystać z ulgi spełniając warunki do jej zastosowania”*. W sprawie, na kanwie której zapadło wskazane orzeczenie, NSA uznał, że złożenie przez podatnika zeznania PIT-39 świadczyło właśnie o chęci skorzystania z ulgi, pomimo, że podatnik skorzystał z niewłaściwego druku. Nie było przy tym przedmiotem sporu, że podatnik spełnił materialny warunek ulgi, dotyczący zameldowania. W tej sytuacji NSA uznał, że pozbawienie podatnika prawa do skorzystania z ulgi meldunkowej, z uwagi na wadliwy druk treści oświadczenia było nie do zaakceptowania.
15. W wyroku NSA z dnia 10 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2790/14, wskazano, że *„Sam fakt przesłania do urzędu skarbowego aktu notarialnego sprzedaży z oświadczeniem o zameldowaniu w sprzedawanym lokalu przez okres dłuższy niż 12 miesięcy, nie może w świetle treści art. 21 ust. 1 pkt 126 w zw. z ust. 21 u.p.d.o.f. stanowić podstawy do zwolnienia z tytułu dokonania odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego. Nie stanowi bowiem, złożonego naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na miejsce zamieszkania podatnika, oświadczenia o spełnieniu warunków do skorzystania z „ulgi*

*meldunkowej*".

16. Jednak przykładowo w wyroku z dnia 5 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 1663/15, NSA stwierdził co prawda, że *„oświadczenia sporządzonego zgodnie z dyspozycją art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. oraz złożonego w terminie wynikającym z tego przepisu, nie może zastąpić sporządzony przez notariusza i przesłany organowi wypis aktu notarialnego, dokumentujący umowę zbycia nieruchomości. Tym bardziej, iż w akcie tym nie ma wzmianki o zameldowaniu w tym lokalu, a jedynie o zamieszkanu, a ponadto nie ma żadnego oświadczenia o zameldowaniu przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia.”* Analizując jednak powyższe orzeczenie należy uznać, że gdyby w posiadaniu organu podatkowego znalazł się akt notarialny ze wzmianką o zameldowaniu przez podatnika w zbywanym lokalu przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, to *a contrario* akt ten powinien spełniać rolę oświadczenia podatnika o spełnieniu warunku do zwolnienia.
17. Powyższe stanowisko potwierdził NSA w cytowanym już wyżej wyroku z dnia 13 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 1019/16, wskazując, że: *„Oświadczenie złożone przed notariuszem do aktu notarialnego umowy sprzedaży nieruchomości, którego odpis otrzymał naczelnik urzędu skarbowego spełnia wymagania oświadczenia w sprawie ulgi mieszkaniowej.”*
18. Przywołane przykładowe wyroki sądów administracyjnych dowodzą, że art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 126 oraz w zw. z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej narusza zasadę poprawnej legislacji, czego wymiernym skutkiem jest nierówne traktowanie podatników, przejawiające się w odmiennym stosowaniu kwestionowanej regulacji podatkowej w stosunku do podmiotów odznaczających się tymi samymi cechami, tj. spełnieniem warunku zastosowania „ulgi meldunkowej” w postaci zameldowania w zbywanej nieruchomości przez okres co najmniej 12 miesięcy przed jej zbyciem.
19. Jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to 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 RP), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy ustawy zasadniczej, ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie).
20. W wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny<sup>6</sup>.
21. Wskazane przez skarżącą niejednolite orzecznictwo sądów administracyjnych

---

<sup>6</sup> wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15

- w przedmiocie interpretacji zasad stosowania ulgi przewidzianej w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. świadczyć może wprost o niejasności warunku określonego w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., tj. przepisu, który w związku ze szczególnym wymogiem określoności przepisów prawa podatkowego, nie powinien budzić najmniejszych wątpliwości. Tymczasem z art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w zw. z art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej nie wynika nawet w jakiej formie (w tym – czy na piśmie, czy ustnie) podatnik zobowiązany był do złożenia przewidzianego w przepisie oświadczenia o spełnieniu warunków zwolnienia, co skutkowało podejmowaniem przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych o uznaniu prawa do zastosowania ulgi bądź jego odmowie.
22. O naruszeniu zasad prawidłowej legislacji w analizowanej sprawie świadczy również dobitnie fakt, że – przyjmując nawet obowiązek złożenia takiego oświadczenia w jakiejś formule na piśmie - ustawodawca podatkowy nie wprowadził jakiegokolwiek wzoru oświadczenia, o którym mowa w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., jak ma to miejsce w przypadku chociażby obowiązującej po uchyleniu ulgi meldunkowej, ulgi mieszkaniowej (formularz PIT-39).
23. Także w przypadku uregulowania innych ulg podatkowych, np. tzw. ulgi internetowej czy ulgi odsetkowej, możliwość skorzystania z ulg związana została przez ustawodawcę z wypełnieniem przez podatnika określonych przez Ministra Finansów formularzy podatkowych. W analizowanym przypadku, w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. podatnicy nie tylko, że nie zostali zobowiązani do złożenia oświadczenia o zamiarze skorzystania z ulgi meldunkowej, a jedynie o spełnieniu (ex post) warunku do skorzystania z niej, ale przede wszystkim przepis nie określał, w jakiej formie oświadczenie to miało zostać złożone. Organem właściwym do złożenia oświadczenia był ponadto organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce zamieszkania podatnika, podczas gdy oświadczenie dotyczyło zameldowania przez określony czas w sprzedawanej nieruchomości.
24. Nie ulega wątpliwości, że w analizowanym przypadku Minister Finansów nie przedstawił formularza właściwego do skorzystania z ulgi meldunkowej, pomimo że zgodnie z art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym w latach 2007-2008 i nast. podatnicy byli obowiązani składać urzędowi skarbowym zeznanie, według ustalonego wzoru, o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym, w terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, z zastrzeżeniem ust. 7 i 8. Przepis ten wyznacza zasadę komunikowania się w sprawie samookreślenia przez podatnika jego zobowiązania w podatku dochodowym na urzędowych formularzach. Z powyższego wynika zatem obowiązek właściwego ministra do takiego skonstruowania wzorów deklaracji, aby podatnik mógł w niej uwzględnić wszystkie swoje oświadczenia co do istotnych elementów opodatkowania. Konstatacja ta dotyczy również ulg i odpisów. Co do zasady (w większości przypadków tak się stało) minister właściwy do spraw finansów publicznych przygotowuje prawidłowo wzory zapewniające ujęcie w zeznaniach rocznych wszystkich istotnych oświadczeń. Podkreślenia wymaga zatem fakt, że art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f. nie tylko wprowadza obowiązek składania przez podatników zeznań na określonym wzorze, ale także nakłada na właściwego ministra obowiązek, aby wzór taki obejmował wszystkie istotne dla ustalenia zobowiązania podatkowego oświadczenia (inaczej deklaracje) podatnika.
25. Jeżeli więc przepisy prawa materialnego przewidują dla określonego opodatkowania lub

zwolnienia (o charakterze ulgi) złożenie oświadczenia przez podatnika, to po stronie właściwego ministra tworzy to automatycznie „lustrzany” obowiązek uwzględnienia takiego oświadczenia, tzn. możliwości złożenia go, w urzędowym formularzu zeznania rocznego, załącznika do niego albo w odrębnej wyznaczonej przez ministra formie. Po stronie podatnika ten obowiązek ustawodawcy do skonstruowania odpowiedniego wzoru oświadczenia, np. w ramach deklaracji rocznej podatku, załącznika do niej albo na odrębnym dokumencie – rodzi prawo do zapewnienia możliwości złożenia takiego oświadczenia właśnie w urzędowo przewidzianej dla komunikacji z organem podatkowym (w sprawach deklarowania podatku dochodowego) formie.

26. Niewykonanie obowiązku ze strony Ministra Finansów w tym zakresie nie może rodzić po stronie podatnika żadnych negatywnych konsekwencji. W szczególności nie może być on pozbawiony ulgi czy odliczenia z tego powodu, że istniejące wzory urzędowe uniemożliwiają (nie pozwalają) na jej zadeklarowanie, a tym samym wykorzystanie.
27. Tymczasem powyższe negatywne konsekwencje i skutek w postaci pozbawienia prawa do ulgi przewidzianej w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. dotknęły ponad osiemnaście tysięcy podatników<sup>7</sup>.
28. Warto w tym miejscu zauważyć, że wszystkie osoby, które zbyły nieruchomości po dniu 1 stycznia 2009 r. - aby skorzystać z analizowanej ulgi w rozliczeniu podatkowym za 2010 r. - musiała sięgać do przepisów ustawy zmieniającej, bowiem zarówno art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., jak i art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. zostały uchylone z dniem 1 stycznia 2009 r. i nie znajdowały się w publikowanych wówczas tekstach jednolitych u.p.d.o.f.
29. Dla pozyskania zatem wiedzy o zakresie ulgi i dopełnienia warunków do skorzystania z niej, podatnik musiał zapoznać się nie z właściwą ustawą podatkową (u.p.d.o.f), lecz ustawą ją zmieniającą i ustalić stan prawny istniejący w latach 2007 - 2008. Skutkiem powyższej okoliczności był fakt, że po roku 2008 prawie wszyscy potencjalni adresaci normy nadal przyznającej im prawo do ulgi meldunkowej, nie wiedzieli, że dla zwolnienia z podatku dochodu uzyskanego ze sprzedaży mieszkania, nie ma zastosowania obowiązująca w dacie sprzedaży "ulga mieszkaniowa" (której warunek spełniali), lecz co do zasady uchylone już przepisy dotyczące ulgi meldunkowej. Stanowi to oczywiste naruszenie przez art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej wymogów wynikających z art. 217 Konstytucji RP.
30. Należy w tym kontekście zwrócić uwagę, że wymóg jasności prawa jest bezpośrednio związany z poziomem jego komunikatywności. Ma to szczególne znaczenie w sytuacji wykorzystania przez ustawodawcę konstrukcji odesłania w danym przepisie. W przypadkach, w których do odtworzenia z danego aktu prawnego w pełni rozwiniętej normy postępowania, konieczne jest uwzględnienie elementów zawartych w przepisach innych aktów prawnych, w tekście danego aktu prawnego powinny być sformułowane odpowiednie odesłania<sup>8</sup>. W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2009 r. przepisy u.p.d.o.f. nie zawierały odesłania do przepisów ustawy zmieniającej.
31. Następnie należy wskazać, że w sprawie o sygn. akt II FSK 1960/17, w wyroku z dnia 11 kwietnia 2018 r. NSA zaprezentował następujący wywód: „*W zakresie ulgi meldunkowej*

---

<sup>7</sup> por. odpowiedź Ministra Finansów na interpelację poselską nr 22261

<sup>8</sup> por. wyrok TK z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. akt K 11/15

*nie jest stanem preferowanym sama okoliczność realizacji przez podatnika sfery formalnej obowiązku meldunkowego przez okres co najmniej 12 miesięcy poprzedzających sprzedaż mieszkania, lecz fakt zamieszkiwania w mieszkaniu przez odpowiedni okres, co ma potwierdzać, że nabycie a następnie zbycie mieszkania w ciągu 5 lat nie miało charakteru spekulacyjnego, lecz realizowało cele mieszkaniowe. Okoliczność, że ustawodawca jako element tej ulgi przewidział co najmniej dwunastomiesięczny czas zameldowania oznacza, że ten element ustawodawca uczynił relewantnym dla potwierdzenia stanu zamieszkania przez podatnika. Wymagana od podatnika informacja o zamiarze skorzystania z ulgi, potwierdzająca zameldowanie przez okres 12 miesięcy ma charakter informacyjny, służący zakomunikowaniu organowi, który może nie mieć informacji pochodzącej z odpowiednich systemów o takim zameldowaniu. To bowiem nie realizacja obowiązku meldunkowego jest stanem preferowanym przez ustawodawcę podatkowego, lecz fakt zamieszkiwania pod adresem zbywanego mieszkania, którego meldunek jest jedynie potwierdzeniem. Innymi słowy, wobec tego, że fakt zamieszkiwania pod danym adresem jest trudny do zweryfikowania, zameldowanie stanowi obiektywne i nie wywołujące wątpliwości potwierdzenie takiego zamieszkiwania. Jak bowiem stanowi art. 25 Kc, pojęcie miejsca zamieszkania obejmuje element fizyczny faktycznego zamieszkiwania a także element subiektywny, obejmujący zamiar stałego pobytu. Natomiast adres zameldowania stanowi formalne potwierdzenie faktu zamieszkiwania. Art. 24 ust. 1 i 2 ustawy z 24 września 2010 r. o ewidencji ludności [Dz.U. z 2010, Nr 217 poz. 1427 ze zm.], stanowią, że obywatel Polski przebywający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązany wykonywać obowiązek meldunkowy określony w ustawie, przy czym obowiązek ten polega na zameldowaniu się w miejscu pobytu stałego lub czasowego; wymeldowaniu się z miejsca pobytu stałego lub czasowego; zgłoszeniu wyjazdu poza granice Rzeczypospolitej Polskiej na okres dłuższy niż sześć miesięcy. W myśl art. 25 ust. 1 tej ustawy, pobytem stałym jest zamieszkiwanie w określonej miejscowości pod oznaczonym adresem z zamiarem stałego przebywania, pobytem tymczasowym zaś przebywanie bez zamiaru zmiany miejsca pobytu stałego w innej miejscowości pod oznaczonym adresem lub w tej samej miejscowości lecz pod innym adresem. Zarazem, w myśl art. 28 ust. 4 powołanej ustawy, zameldowanie na pobyt stały lub czasowy służy wyłącznie celom ewidencyjnym i ma na celu potwierdzenie faktu pobytu osoby w miejscu, w którym się zameldowała. Powyższe przepisy dotyczące realizacji obowiązku meldunkowego służą zatem formalnemu potwierdzeniu miejsca zamieszkania osoby fizycznej i pozostają spójne z ogólną regulacją zamieszczoną w art. 25 Kc, stanowiącą o miejscu zamieszkania osoby.”*

32. Dalej, w ocenie NSA „okoliczność uczynienia przez ustawodawcę podatkowego elementem ulgi faktu zameldowania przez okres co najmniej 12 miesięcy stanowi wyraz znalezienia trwałego i uchwytneho potwierdzenia zamieszkiwania, co ma służyć wyłącznie celom dowodowym, to jest potwierdzeniu w sposób obiektywny i wolny od wątpliwości, czy dana osoba faktycznie przebywała pod podanym adresem i czy taki zamiar zamieszkiwania pod nim posiadała. W tym znaczeniu element wymagania złożenia informacji o zameldowaniu przez okres co najmniej 12 miesięcy ma wymiar dowodu na okoliczność zamieszkiwania przez taki czas pod adresem sprzedawanej nieruchomości. Jeśli więc podatniczka była zameldowana przez wymagany, ponad dwunastomiesięczny okres w mieszkaniu, którego zbycie stanowi tło sporu z organami podatkowymi, samo jedynie niedopełnienie wymogu formalnego przy ubieganiu się o ustawową ulgę meldunkową nie powinno stanowić

*przesłanki dla odmowy jej zastosowania. 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. Aby natomiast ulga podatkowa spełniła swoją rolę dla podatnika, musi być czytelna a obowiązki wymagane dla skorzystania z niej - zrozumiałe i klarownie wyartykułowane w przepisach. W ocenie Sądu, sporna ulga została skonstruowana w taki sposób, że stwarzała dla podatników barierę w odczytaniu ciężących - w celu skorzystania z niej - obowiązków”.*

33. Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie prezentuje stanowisko, że z wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalająca na ich wyegzekwowanie. Przestrzeganie zasad poprawnej legislacji - jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny np. w sprawie o sygn. akt K 33/00 - ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciężących na nich obowiązków. Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą państwa prawnego, z której wywodzony jest nakaz należytej określoności stanowionych przepisów.
34. Każda ulga stanowi wyraz preferencji, które ustawodawca podatkowy wprowadza w systemie podatkowym. System podatkowy, co do zasady służy realizacji celu fiskalnego (poboru podatków), zaś ulgi podatkowe przewiduje jako wyjątek, dając w tym wypadku prymat innym, pozafiskalnemu celom. Jednak, aby ulga podatkowa spełniła swoją rolę (realizowała ów cel pozafiskalny), musi być dla podatnika czytelna i zrozumiała.
35. Skarżąca w sposób zatem sprzeczny z zasadą poprawnej legislacji, wynikającą z art. 2 oraz art. 84 i art. 217 Konstytucji RP oraz zasadą ochrony prawa własności, została pozbawiona własności środków pieniężnych, wskutek niemożności ustalenia na podstawie wadliwych przepisów podatkowych tego, w jaki sposób ma uczynić zadość wymogowi złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do zastosowania ulgi meldunkowej, a zatem jakie spoczywają na niej obowiązki, w jaki sposób powinny zostać przez nią wykonane oraz jakie skutki prawne będą wynikać z ich wadliwego wykonania. Z przepisów tych nie wynika przecież wprost, że niezłożenie oświadczenia w terminie ustawowym (tj. wraz z deklaracją podatkową za rok, w którym zbyto nieruchomości) powoduje definitywną

utrata prawa do ulgi podatkowej.

36. W obecnym stanie prawnym zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. wolne od podatku dochodowego są 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 poczynawszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch 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. Dla zastosowania powyższego zwolnienia podatnik zobowiązany jest do złożenia zeznania rocznego na formularzu PIT-39, w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku, w którym dokonano odpłatnego zbycia. We wskazanym zeznaniu wykazuje się dochody uzyskane w roku podatkowym ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych i należny podatek PIT od dochodu, do którego nie ma zastosowania ulga mieszkaniowa, lub wykazuje się dochody zwolnione z podatku PIT ze względu na ulgę mieszkaniową.
37. Ustawodawca przewidział zatem obecnie w sposób jednoznaczny, w jakiej formie każdy podatnik - chcąc skorzystać ze wskazanej ulgi mieszkaniowej - zobowiązany jest poinformować o tym fakcie organ podatkowy. *A contrario*, trudności w usunięciu wątpliwości co do formy i sposobu złożenia oświadczenia o skorzystaniu z ulgi meldunkowej, a także „ukrycie” w 2010 r. warunku do skorzystania z ulgi w przepisach przejściowych (zmieniających), dowodzą zasadności zarzutu naruszenia przez art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. oraz w zw. z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej zasady prawidłowej legislacji i zasady szczególnej określoności prawa daninowego, wywodzonych z zasady demokratycznego państwa prawnego. Na marginesie warto wskazać, że częste zmiany reguł opodatkowania, jak i sam charakter przepisów, stanowiących ingerencję Państwa w rozporządzanie przez obywateli prawem własności, muszą mieć wpływ na ich wykładnię<sup>9</sup>.
38. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że na gruncie Konstytucji zasada proporcjonalności ma ściśle sprecyzowany charakter związany z ochronną funkcją konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela<sup>10</sup>. W demokratycznym państwie prawnym konstytucyjne wolności i prawa mają bowiem przede wszystkim gwarantować jednostce ochronę przed nadmierną ingerencją państwa. Na straży granic dopuszczalnej ingerencji w konstytucyjne wolności i prawa jednostki stoi właśnie zasada proporcjonalności. W doktrynie podkreśla się, że konstytucjonalizacja zasady proporcjonalności wiąże się przede wszystkim z realizacją tzw. funkcji ochronnej, określającej relacje państwo – jednostka<sup>11</sup>.
39. W wyroku z dnia 25 listopada 2003 r., sygn. akt K 37/02, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „zakres ingerencji dopuszczalnej dla ochrony ogólnego interesu publicznego

<sup>9</sup> wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 1019/16

<sup>10</sup> zob. wyrok TK z dnia 31 stycznia 2013 r., sygn. akt K 14/11

<sup>11</sup> zob. np. K. Wojtyczek, Zasada proporcjonalności, [w:] Prawa i wolności obywatelskie w Konstytucji RP, red. B. Banaszak, A. Preisner, Warszawa 2002, s. 669



wyznaczać powinien (...) każdorazowo postulat proporcjonalności, który nie znajdując wprost oparcia w art. 31 ust. 3 Konstytucji (odnoszącym się ze względu na usytuowanie tego przepisu w rozdziale II do osób fizycznych i innych podmiotów prywatnoprawnych) może być poszukiwany w art. 2 Konstytucji, ponieważ stanowi istotny komponent zasad, które składają się na pojęcie demokratycznego państwa prawa."

40. W wyroku z dnia 13 marca 2007 r., sygn. akt K 8/07, w którym Trybunał Konstytucyjny uznał, że „zarzut braku proporcji może bowiem opierać się także na naruszeniu tylko art. 2 Konstytucji (zarzut nierzetelnego, niezrozumiale intensywnego działania ustawodawcy, korzystającego ze swej swobody regulacyjnej), jednak wtedy będzie oceniany bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne”. Powyższa teza została rozwinięta w wyroku z dnia 16 lipca 2009 r., sygn. akt Kp 4/08, wydanym w pełnym składzie, w którym Trybunał Konstytucyjny potwierdził, że: „wywiedziona z art. 2 Konstytucji zasada proporcjonalności szczególnie naciska na adekwatność celu legislacyjnego i środka użytego do jego osiągnięcia. To znaczy, że spośród możliwych (i zarazem legalnych) środków oddziaływania należałoby wybrać środki skuteczne dla osiągnięcia celów założonych, a zarazem najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu. Rozpatrując zgodność zakwestionowanej regulacji z zasadą proporcjonalności (z art. 2 Konstytucji) należy zbadać trzy istotne zagadnienia: 1) czy ta regulacja jest niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana, 2) czy jest efektywna, umożliwiając osiągnięcie zamierzonych celów, 3) czy jej efekty pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela lub inny podmiot prawny”.
41. Szczególnie istotny z punktu widzenia treści zasady proporcjonalności wywiedzionej z art. 2 Konstytucji RP jest wyrok TK z dnia 9 lipca 2012 r., sygn. akt P 8/10, w którym Trybunał Konstytucyjny:
- po pierwsze, potwierdził, że zasada adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu regulacji może stanowić jedyny i samodzielny wzorzec konstytucyjnej kontroli przez TK – „zasada adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu regulacji jest bowiem jednym z elementów zasady demokratycznego państwa prawnego. Ze względu jednak na swoją treść stanowi odrębną zasadę w stosunku do zasad tradycyjnie wywodzonych z art. 2 Konstytucji: zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa, zasady prawidłowej legislacji, zakazu retroakcji czy zasady sprawiedliwości społecznej”;
  - po drugie, podkreślił, że zasada adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu dotyczy formalnego sposobu korzystania przez ustawodawcę ze swobody regulacyjnej, w oderwaniu od oceny wkraczania w konkretne podmiotowe prawa konstytucyjne;
  - po trzecie, wskazał, że dochowanie zasady adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu regulacji oceniane będzie z perspektywy konieczności, celowości, efektywności a także stopnia dolegliwości;
  - po czwarte, stwierdził, że właśnie „charakter zarzutu niezgodności z Konstytucją (brak proporcjonalności ze względu na cel ustawy) przemawia za daleko idącą

wstrzemięźliwością Trybunału Konstytucyjnego w ocenie celowości i efektywności posunięć ustawodawcy”. Przypomniawszy tym samym, że „nie jest powołany do kontrolowania celowości i trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę, a punktem wyjścia dla oceny zgodności kwestionowanych przepisów z Konstytucją jest założenie racjonalnego ustawodawcy i domniemanie zgodności ustawy z Konstytucją. Trybunał Konstytucyjny interweniuje dopiero w tych przypadkach, gdy ustawodawca przekracza zakres przyznanej mu swobody regulacyjnej w sposób na tyle drastyczny, że ewidentnie stało się naruszenie konstytucyjnych generalnych zasad”;

– po piąte, uznał w konsekwencji „konieczność przedstawienia w postępowaniu przed Trybunałem takich argumentów przemawiających za obaleniem konstytucyjności rozwiązania przyjętego przez ustawodawcę, by móc stwierdzić przede wszystkim brak osiągnięcia zakładanych przez ustawodawcę celów. Ponadto należy wykazać drastyczne naruszenie tych celów przez kwestionowane przepisy lub występowanie rażących skutków ubocznych wprowadzonej regulacji w związku z wartością celu, do którego ta regulacja zmierza”.

42. W wyroku z dnia 31 stycznia 2013 r., sygn. akt K 14/11, Trybunał Konstytucyjny przyjął natomiast, że zasada proporcjonalności wywiedziona z art. 2 Konstytucji RP powinna być rozumiana „jako ogólnie sformułowany zakaz nadmiernej ingerencji”. Co więcej, Trybunał uznał, że istnieje widoczna rozbieżność treściowa między zasadą proporcjonalności, wywiedzioną z art. 2 Konstytucji, a zasadą proporcjonalności, o której mowa wprost w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny stwierdził bowiem, że „Zakaz nadmiernej ingerencji ustawodawcy nie może być (...) rozumiany w ten sposób, że zawiera się w nim rygorystyczny test proporcjonalności, wymagający łącznego spełnienia wszystkich trzech zasad składowych, tj. zasady przydatności, zasady konieczności i zasady proporcjonalności sensu stricto. W tym wypadku wywodzona z art. 2 Konstytucji RP zasada proporcjonalności sprowadza się jedynie do ogólnie rozumianego zakazu nadmiernej ingerencji. (...) Ratio legis przedstawionej powyżej zasady proporcjonalności uniemożliwia proste przeniesienie schematu rozumowania zakotwiczonego w art. 31 ust. 3 Konstytucji”.
43. Zasada ta odnosi się do oceny korzystania przez ustawodawcę ze swobody regulacyjnej w oderwaniu od naruszenia konkretnego prawa lub wolności konstytucyjnej. Dotyczy bowiem najczęściej ograniczenia praw lub wolności gwarantowanych jedynie na poziomie ustawowym, albo też konstytucyjnych praw różnie rozumianych podmiotów publicznych, czy też wreszcie oceny ograniczenia praw majątkowych wynikającego z nałożenia lub zwiększenia obowiązku podatkowego, do których to – wedle utrwalonej linii orzeczniczej TK – nie ma zastosowania art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.
44. Zatem zarzut braku proporcjonalności – nierzetelnego, niezrozumiale intensywnego działania ustawodawcy, korzystającego ze swej swobody regulacyjnej – będzie oceniany „bez nawiązania do wkroczenia w podmiotowe prawo konstytucyjne”<sup>12</sup>. Tym samym ocenie podlegać będzie, czy zakwestionowana regulacja jest niezbędną, celową i efektywną, a ponadto czy nie jest nadmiernie dolegliwa<sup>13</sup>.
45. Według skarżącej cel wprowadzenia obowiązku złożenia oświadczenia jest zupełnie

---

<sup>12</sup> wyrok TK o sygn. akt K 8/07

<sup>13</sup> zob. wyrok TK o sygn. akt P 8/10

nieuzasadniony i nieracjonalny w stopniu rażącym, a środki, które mają służyć skorzystaniu z ulgi meldunkowej są niewłaściwe i nieefektywne (nieskuteczne, nieprzydatne) oraz nadmiernie dolegliwe, powodujące w efekcie utratę prawa do skorzystania z ulgi. Warunek ten nie przechodzi zatem testu proporcjonalności - nie jest środkiem najmniej dolegliwym ani niezbędnym także w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

46. Wniosek, że środki przewidziane przez ustawodawcę w zaskarżonej regulacji (obowiązek złożenia oświadczenia o faktach w określonym ustawą terminie pod rygorem utraty prawa do ulgi meldunkowej) są nie tylko niewłaściwe, ale także nadmiernie dolegliwe i nieprzydatne, potwierdza dotychczasowe orzecznictwo sądowno-administracyjne. Przykładowo, w prawomocnym wyroku WSA w Warszawie z dnia 10 sierpnia 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 1578/17, trafnie „*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. Aby natomiast ulga podatkowa spełniła swoją rolę dla podatnika, musi być czytelna a obowiązki wymagane dla skorzystania z niej – zrozumiałe i klarownie wyartykułowane w przepisach. W ocenie Sądu, sporna ulga została skonstruowana w taki sposób, że stwarzała dla podatników barierę w odczytaniu cięższych – w celu skorzystania z niej – obowiązków. (...) Przepis zawarty w tej ustawie wymagał złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w terminie na złożenie zeznania, nie wprowadzając na tę okoliczność ani odrębnego formularza, ani odrębnej pozycji w składanym zeznaniu. Przepis ten nawiązując zarazem do dopełnienia przez podatnika przez okres co najmniej 12 miesięcy obowiązku meldunkowego [a zatem: odnosząc się do urzędowego, istniejącego blisko pół wieku rejestru urzędowego stanowiącego bazę PESEL] nie nakładał na organy obowiązku sięgania do właściwych, urzędowych zasobów informatycznych, lecz wskazywał na złożenie przez podatnika odpowiedniej informacji. Tak skonstruowana ulga stwarzała w praktyce problemy a obowiązujące regulacje prawne, mające nieść odpowiednio czytelny dla podatników komunikat o ich prawach i obowiązkach nie spełniły swojej roli. Ulga wtedy realizuje swoje przeznaczenie, gdy jest czytelna i nie niesie dla podatnika pułapki. W przeciwnym wypadku ulga staje się iluzją, jeśli działający w dobrej wierze, zaufaniu do działania organów państwa podatnik nie jest w stanie wyczytać w sposób efektywny informacji o swoich obowiązkach i finalnie ich dopełnić.”*
47. Sąd podkreślił dalej, że „*W rozpoznawanej sprawie znamienne jest, że sporna ulga, zwana potocznie "meldunkową" funkcjonowała w istocie krótko, bo dwa lata, jednak relatywnie duża klasa podatników nie zdołała z niej skorzystać. Jak podaje bowiem Minister Finansów w odpowiedzi na interpelację poselską nr 22261, w okresie funkcjonowania tej ulgi, z uwagi na niezłożenie w ustawowym terminie oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia z opodatkowania, nie mogło z niej skorzystać około 18 600 podatników. Powyższe wskazuje w sposób statystycznie istotny, że sporna ulga, tj. odczytanie wymagań niezbędnych dla skorzystania z niej, sprawiała problem dla jej adresatów. Trudno bowiem przyjąć, że klasa 18 600 podatników nie skorzystała z ulgi, bo ma niefrasobliwy stosunek do swoich uprawnień i jest jej obojętna wysokość ponoszonego, niemałego obciążenia podatkowego. Gdyby było inaczej i nieskorzystanie z ulgi było wynikiem zamysłu tych podatników, to nie*

składaliby oni odwołań i skarg do sądu; nie kontestowaliby odmowy przez organy podatkowe prawa do skorzystania z ulgi. Znamienne są bowiem i te zamieszczone odpowiedzi na wspomnianą interpelację Ministra Finansów spostrzeżenia – odpowiedzialnego przecież za jednolite stosowanie przepisów [przy czym, jak stanowi art. 12 ustawy z 12 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, Dz. U. 2016 poz. 1947 ze zm., minister właściwy do spraw finansów publicznych koordynuje i współudział w kształtowanie polityki państwa w zakresie zadań KAS] – zgodnie z którymi uwzględniając najnowsze orzecznictwo sądowe analizowane są "możliwości rozwiązania niewątpliwego problemu, który dotyczy osób nazywanych przez media ofiarami ulgi meldunkowej". Jeśli zatem właściwy organ, będący w istocie gospodarzem spraw podatkowych, koordynujący politykę państwa w tym zakresie, postrzega funkcjonowanie ulgi meldunkowej oraz nieskorzystanie przez uprawnionych podatników z jej dobrodziejstwa jako "niewątpliwym problem", wskazuje wreszcie na zamiar systemowego jego rozwiązania, to oznacza to potwierdzenie wniosku, że konstrukcja spornej ulgi nie była prawidłowa i nie sprzyjała [a nawet stanowiła barierę] realizacji jej funkcji w postaci zwolnienia stanów preferowanych przez ustawodawcę z opodatkowania. Odpowiedzi bowiem wymaga pytanie, czy nieskorzystanie z ulgi zwanej "meldunkową" jest wynikiem niestaranności podatników, zbyt pobieżnego odczytywania przez nich przepisów i obowiązków nich wynikających, czy też może niewystarczająco czytelnego ukształtowania regulacji prawnej przewidującej prawo do spornej ulgi. Niewątpliwym jest, 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 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".

48. Podkreślenia wymaga trafny argument WSA w Warszawie, zawarty w powyższym wyroku, wedle którego „**w okresie funkcjonowania tej ulgi, z uwagi na niezłożenie w ustawowym terminie oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia z opodatkowania, nie mogło z niej skorzystać około 18 600 podatników. Powyższe wskazuje w sposób statystycznie istotny, że sporna ulga, tj. odczytanie wymagań niezbędnych dla skorzystania z niej, sprawiała problem dla jej adresatów. Trudno bowiem przyjąć, że klasa 18 600 podatników nie skorzystała z ulgi, bo ma niefrasobliwy stosunek do swoich uprawnień i jest jej obojętna wysokość ponoszonego, niemałego obciążenia podatkowego. Gdyby było inaczej i nieskorzystanie z ulgi było wynikiem zamysłu tych podatników, to nie składaliby oni odwołań i skarg do sądu; nie kontestowaliby odmowy przez organy podatkowe prawa do skorzystania z ulgi.**”
49. Jak wyżej wspomniano, z wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. W analizowanym przypadku przepisy prawa nie były sformułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była

oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. W tym jednak przypadku, z uwagi na to, że – jak wynika nawet z wyżej cytowanego uzasadnienia wyroku WSA w Warszawie - z ulgi nie mogło skorzystać ponad 18 tys. podatników (co może oznaczać, że ulgi tej pozbawiona została bardzo znaczna część podatników, którzy byli tą ulgą zainteresowani i chcieli z niej skorzystać), należy uznać, że było to wynikiem niewystarczająco czytelnego ukształtowania regulacji prawnej przewidującej prawo do ulgi meldunkowej, co oznacza również naruszenie art. 217 Konstytucji RP. Oznacza to również, że ustawodawca nie osiągnął zakładanego celu wskutek wadliwego skonstruowania przepisów o tej uldze (brak proporcjonalności ze względu na cel ustawy).

50. Dodatkowo należy wskazać, że w wyroku z dnia 18 lipca 2018 r., sygn. akt I SA/Wa 1000/18, NSA prawidłowo zauważył, że **„Z trudnych do ustalenia przyczyn legislator podatkowy zdecydował się jednak na wprowadzenie dodatkowego obostrzenia w postaci złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do ulgi. Innymi słowy 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. Niemniej wykładnia językowa art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. w zw. z art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. oraz art. 8 ustawy zmieniającej z 2008 r. wskazuje jednoznacznie, że warunkiem zastosowania ulgi meldunkowej jest złożenie odpowiedniego oświadczenia. Podkreślenia wymaga, że oświadczenie to musiało zostać złożone w określonym miejscu, a mianowicie w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika”**.
51. Skoro nawet Naczelny Sąd Administracyjny nie jest w stanie wymienić racjonalnych przyczyn dla wprowadzenia owego „obostrzenia”, to należy uznać, że narusza ono zasadę proporcjonalności, nie jest bowiem środkiem najmniej dolegliwym ani niezbędnym w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Skarżąca uważa, że skoro jest to element służący jedynie ustaleniu i potwierdzeniu stanu faktycznego, to samo terminowe złożenie oświadczenia (przy spełnieniu kryterium materialnego) nie może jednocześnie warunkować prawa do skorzystania z ulgi meldunkowej, a prawo takie podatnik powinien móc realizować również poprzez wykazanie spełnienia materialnego warunku zameldowania w inny sposób również po terminie wskazanym w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w zw. z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej.

#### **B) Naruszenie prawa do własności i praw majątkowych**

1. Należy ponownie wskazać, że zasady prawidłowej legislacji oraz szczególnej określoności regulacji daninowych, należy wywodzić z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP.
2. Zgodnie z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP stanowią samodzielną podstawę ograniczania prawa własności i praw majątkowych przez regulacje daninowe. Z perspektywy praw i wolności jednostki przewidują bowiem możliwość ograniczania tych praw i wolności, które mogą doznać uszczerbku w wyniku realizacji czy egzekucji obowiązków daninowych, w zasadzie wyłączając w tym wypadku gwarancje wynikające z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji RP.

3. Skoro art. 84 i art. 217 Konstytucji RP są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, stanowią one w tym zakresie - podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w odniesieniu do innych ograniczeń - samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w wypadku kontroli zainicjonowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej<sup>14</sup>.
4. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji RP obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych, tak jak w przypadku skarżącej, łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe, które powinny być poddane należytej ochronie. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony.
5. W wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, dotyczącym konstytucyjności przepisów o nieujawnionych dochodach, Trybunał Konstytucyjny potwierdził, że co do zasady art. 64 ust. 3, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji RP nie są adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daninowego. Jednocześnie podkreślił, że w świetle dotychczasowego orzecznictwa dopuszczalne są dwa wyjątki od tak sformułowanej zasady ogólnej. Do wyjątków tych Trybunał Konstytucyjny zalicza m.in. przepisy podatkowe, które nie normują sfery nakładania obowiązku podatkowego, ale sferę realizacji tego obowiązku.
6. Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji RP każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Na podstawie art. 64 ust. 3 Konstytucji RP własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.
7. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego przyznaje ustawodawcy szeroki zakres swobody w dziedzinie ustawodawstwa podatkowego. Swoboda ta jest ograniczana głównie wymogami formalnymi wynikającymi z klauzuli demokratycznego państwa prawnego<sup>15</sup>. W pewnych wyjątkowych przypadkach Trybunał Konstytucyjny stwierdza jednak, że ustawodawca nadużył owej swobody regulacyjnej poprzez ustanowienie unormowania charakteryzującego się nadmiernym fiskalizmem. Stanowienie tego rodzaju praw narusza zasadę proporcjonalności (adekwatności), wywodzoną w tym przypadku nie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, lecz art. 2 Konstytucji RP, tj. zasady demokratycznego państwa prawnego<sup>16</sup>. Pogląd, że konstytucyjność regulacji daninowych, w zakresie, w jakim nakładają podatek, nie podlega kontroli z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, ale może zostać zakwestionowana na podstawie zasady

---

<sup>14</sup> inaczej m.in. w postanowieniu pełnego składu TK z dnia 16 lutego 2009 r., sygn. akt Ts 202/06

<sup>15</sup> tak wyroki TK z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06; z dnia 10 marca 2009 r., sygn. akt P 80/08

<sup>16</sup> tak wyroki TK z dnia 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06 i z dnia 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10

proporcjonalności wynikającej z art. 2, został wyrażony w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09.

8. W wyroku tym Trybunał orzekł, że wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji RP, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu. Rozważane zarzuty mogą przy tym zostać podniesione także w skardze konstytucyjnej, gdyż - mając na uwadze, że obowiązki daninowe są zawsze korelatem ograniczeń praw i wolności - każda z tych zasad stanowi dopuszczalny wzorzec kontroli konstytucyjności prawa w tym trybie.<sup>17</sup> Trybunał w ww. wyroku o sygn. akt SK 18/09 wskazał także, iż Konstytucja RP nie zawiera wprost postanowień dotyczących wielkości nakładanych obowiązków daninowych, co nie znaczy, że w tym zakresie ustawodawcy przysługuje całkowita swoboda. Musi on bowiem respektować - poza wymogiem nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych również wszelkie zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej. Ustanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego jest przecież zarazem niezgodnym z Konstytucją RP ograniczeniem praw i wolności jednostki. O ile zatem nakładanie podatków samo w sobie stanowi uzasadnione ograniczenie prawa własności, o tyle, jeśli następuje to w sposób cechujący się nadmiernym fiskalizmem (zwłaszcza w przypadku sankcji podatkowych), nosi ono znamiona niedopuszczalnej ingerencji w konstytucyjnie chronione prawo własności, a tym samym stanowi naruszenie art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP. Trybunał Konstytucyjny uznał w swoich orzeczeniach, że art. 64 ust. 2 Konstytucji RP spełnia warunki konstytucyjnego wzorca ochrony, a przepisy art. 2, art. 31 ust. 3 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji RP powinny zostać odczytane wobec niego jedynie jako tzw. przepisy związkowe, pełniąc funkcje pomocnicze przy rekonstrukcji wzorca kontroli.
9. Zdaniem skarżącej, pod pojęciem „ochrona własności” nie można rozumieć tylko instytucjonalnych gwarancji dla ochrony przewidzianego w Konstytucji RP prawa własności. Przez pojęcie „gwarancje instytucjonalne” skarżąca rozumie istniejące w systemie prawnym sposoby ochrony przed uszczupleniem uprawnień wynikających z prawa własności.
10. Skarżąca upatruje naruszenia prawa do równej ochrony prawa własności i innych praw majątkowych w takim ukształtowaniu przepisów regulujących zastosowanie ulgi meldunkowej, które umożliwiają organom podatkowym pozbawienie podatnika prawa do zastosowania ulgi (i opodatkowania uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości przychodów) pomimo spełnienia materialnoprawnego warunku jej zastosowania (minimalny okres zameldowania), wyłącznie z powodu niedopełnienia przez podatnika niczym nieuzasadnionego warunku formalnego w postaci złożenia oświadczenia o spełnieniu warunku z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. Skutkiem powyższego organy podatkowe (i sądy) mogą istotnie różnicować sytuację prawną podmiotów znajdujących się w identycznej sytuacji (zbycie nieruchomości, w której podatnik był zameldowany/

---

<sup>17</sup> Powyższy pogląd o adekwatności zasady proporcjonalności wywiedzionej z art. 2 Konstytucji RP w kontekście zarzutu nadmiernej represyjności - dolegliwości sankcji administracyjnych został potwierdzony także w wyrokach TK z dnia 15 stycznia 2007 r., sygn. akt P 19/06, z dnia 14 października 2009 r., sygn. akt Kp 4/09, z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 90/08 oraz 9 października 2012 r., sygn. akt P 27/11.

zamieszkiwał przez ustawowo wskazany czas, nabytej w latach 2007-2008 w celu zaspakajania własnych potrzeb mieszkaniowych).

### **C) Naruszenie zasady równości**

1. W ocenie skarżącej analizowana norma art. 21 ust. 21 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. oraz w zw. z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej jest także niezgodna z gwarantowaną przez Konstytucję RP zasadą równości wobec prawa w kontekście powszechności opodatkowania i równego traktowania przez władze publiczne.
2. Faktem jest, że ulgi podatkowe stanowią wyjątek od zasady powszechności opodatkowania. Zasada równości w zakresie ponoszenia ciężarów podatkowych wiąże się jednak w niniejszym wypadku nie tyle z koniecznością ponoszenia takiego ciężaru, ile z możliwością częściowego jego pomniejszenia przez określoną grupę podatników, uprawnionych do wykorzystania przysługującej ulgi. Zasadniczego znaczenia nabiera więc w tym kontekście ocena czy ustawodawca, ustanawiając opisany wyżej rodzaj ulgi, wyznaczył krąg podmiotów uprawnionych do jej wykorzystania z poszanowaniem – wskazywanych wyżej – zasad i wartości konstytucyjnych.
3. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, konstytucyjna zasada równości, wyrażona w art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej, nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej. Równe traktowanie oznacza przy tym traktowanie według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Zasada ta nakazuje nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, lecz nie wymaga, by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa podmiotom, które taką cechę posiadają, oraz podmiotom, które jej nie posiadają. Ocena regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości wymaga rozpatrzenia trzech zagadnień.
4. Dla stwierdzenia, że prawodawca w istocie naruszył konstytucyjną zasadę równości konieczne jest wykazanie niedozwolonego (nierównego) potraktowania podmiotów podobnych. Jak to wielokrotnie wskazywano w orzecznictwie TK dotyczącym konstytucyjnej zasady równości (w tym jej aspekcie, który określany jest mianem „równości w prawie”), polega ona na tym, że „wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowani równo, a więc według jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Równość wobec prawa to także zasadność wybrania tego, a nie innego kryterium zróżnicowania podmiotów (adresatów) prawa<sup>18</sup>. Jak się to podkreśla w doktrynie prawa, kluczowego znaczenia nabiera więc zawsze ustalenie „cechy istotnej”, przesądzającej o uznaniu porównywanych podmiotów za podobne lub odmienne. To dopiero stwierdzenie, że prawo nie traktuje podmiotów podobnych w sposób podobny (a więc wprowadza zróżnicowanie), prowadzić może do postawienia pytania, czy takie zróżnicowanie jest dopuszczalne w świetle zasady

---

<sup>18</sup> zob. wyroki: z 6 maja 1998 r., sygn. akt K. 37/97, OTK ZU nr 3/1998, poz. 33; z 20 października 1998 r., sygn. akt K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; z 17 maja 1999 r., sygn. akt P. 6/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 76; z 21 września 1999 r., sygn. akt K. 6/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 117; z 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K. 18/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 1; z 18 grudnia 2000 r., sygn. akt K. 10/00, OTK ZU nr 8/2000, poz. 298; z 21 maja 2002 r., sygn. akt K 30/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 32



równości<sup>19</sup>. Ustawodawcy przysługuje przy tym swoboda co do określenia cechy relewantnej, według której dokonywane jest zróżnicowanie sytuacji prawnej poszczególnych adresatów. Przyjmować należy domniemanie, że ustawodawca działa w tej mierze zgodnie z Konstytucją RP, a więc sam dobór cech relewantnych, jak i przeprowadzane na ich podstawie klasyfikacje korzystają z domniemania konstytucyjności.

5. Rozumienie zasady równości uwzględniać musi także dziedzinę stosunków, jakich dotyczy regulacja prawna wprowadzająca określone zróżnicowanie. Im słabsza bowiem ranga czy ochrona wolności, prawa, czy innej konstytucyjnej wartości „towarzyszącej” dokonywanemu zróżnicowaniu, tym większa swoboda pozostawiona jest ustawodawcy do stosowania takich cech relewantnych, które wprowadzają to zróżnicowanie, i tym większa winna być gotowość Trybunału Konstytucyjnego do akceptowania odmiennego traktowania sytuacji w zasadzie podobnych. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreślano zaś w tym kontekście priorytet przyznawany przede wszystkim ochronie praw i wolności osobistych w relacji, np. do kategorii praw ekonomicznych, z którymi w ścisłym funkcjonalnym związku pozostaje zagadnienie obowiązków podatkowych<sup>20</sup>.
6. Biorąc powyższe okoliczności pod uwagę, należy w pierwszej kolejności ustalić, czy w treści art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 126 oraz w zw. z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej doszło do zróżnicowania adresatów omawianej tu ulgi podatkowej. Zdaniem skarżącej, wspólną cechą istotną podmiotów, będących adresatami ulgi, winna być jedynie okoliczność nabycia lub wybudowania w latach 2007-2008 oraz późniejszego zameldowania w zbywanej nieruchomości przez co najmniej 12 miesięcy.
7. W niniejszej sprawie prawodawca zróżnicował prawa i obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej. W analizowanym przypadku ustawodawca podatkowy zdecydował się bowiem na wyodrębnienie grupy podatników, którym pomimo osiągnięcia dochodu podatkowego, umożliwiono nieopodatkowywanie tego dochodu. Uprawnienie zostało przyznane wszystkim podatnikom, którzy byli zameldowani w nabytym lub wybudowanym w latach 2007-2008 budynku lub lokalu wymienionym w art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. a)-d) u.p.d.o.f. na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia. Prawodawca z niezrozumiałych do końca powodów wprowadził jednak dodatkowy warunek formalny do skorzystania z analizowanej ulgi, w postaci obowiązku złożenia oświadczenia, o spełnieniu warunku z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., potwierdzającego jedynie stan faktyczny, co skutkowało zróżnicowaniem praw i obowiązków podatkowych podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji.
8. W konsekwencji, podatnicy, którzy nabyli (wybudowali) nieruchomości w latach 2007-2008, zameldowani przez okres co najmniej 12 miesięcy przed datą zbycia, którzy złożyli po 1 stycznia 2009 r. oświadczenie, mogli skorzystać z ulgi, zaś podatnikom, którzy również byli zameldowani przez okres co najmniej 12 miesięcy przed datą zbycia, lecz nie złożyli stosownego oświadczenia, prawa takiego odmówiono.

---

<sup>19</sup> zob. L. Garlicki, Komentarz do art. 32 Konstytucji [w:] Konstytucja RP. Komentarz, red. tenże, Warszawa 2002, s. 7

<sup>20</sup> tak wyrok z dnia 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04

9. Jeżeli prawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną cechą istotną, to – mając na uwadze, że zasada równości nie ma charakteru absolutnego – niezbędne okazuje się rozważenie, czy wprowadzone od tej zasady odstępstwo można uznać za dopuszczalne. Odstępstwo takie jest dozwolone, jeżeli zróżnicowanie odpowiada kryteriom relewantności, proporcjonalności oraz powiązania z innymi normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, w tym w szczególności z zasadą sprawiedliwości społecznej. W tym kontekście warto ponownie odwołać się do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia lipca 2018 r., sygn. akt , wydanego w sprawie ze skargi kasacyjnej skarżącej.
10. W orzeczeniu naruszającym konstytucyjne prawa i wolności skarżącej NSA - komentując przepisy regulujące „ulgę meldunkową” - wskazał, że: *„Unormowanie to wymagało zatem po pierwsze zameldowania na pobyt stały minimum przez okres 12 miesięcy oraz po drugie złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do ulgi w zawitym terminie do dnia 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonano zbycia nieruchomości. Jak wynika z powyższego, o spełnieniu celu (funkcji) tych przepisów dotyczących zwolnienia podatkowego decyduje, po pierwsze zameldowanie przez określony czas w zbywanej nieruchomości; po drugie, złożenie oświadczenia o tym, że podatnik spełnia warunki zwolnienia. Cel przepisu jest z pewnością zrealizowany już po spełnieniu pierwszego warunku. Z trudnych do ustalenia przyczyn legislator podatkowy zdecydował się jednak na wprowadzenie dodatkowego obostrzenia w postaci złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do ulgi. Innymi słowy 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. Niemniej wykładnia językowa art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. w zw. z art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. oraz art. 8 ustawy zmieniającej z 2008 r. wskazuje jednoznacznie, że warunkiem zastosowania ulgi meldunkowej jest złożenie odpowiedniego oświadczenia. Podkreślenia wymaga, że oświadczenie to musiało zostać złożone w określonym miejscu, a mianowicie w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika”.*
11. NSA analizując sprawę skarżącej nie znalazł uzasadnienia dla wprowadzenia przez ustawodawcę dodatkowego obostrzenia (warunku) w celu skorzystania z ulgi meldunkowej. Skarżąca również nie widzi dla takiego warunku żadnego uzasadnienia. Wprowadzone kryterium różnicujące nie odpowiada bowiem ani kryteriom relewantności, ani proporcjonalności, a już na pewno nie daje się pogodzić z zasadą sprawiedliwości społecznej. Przepisy regulujące ulgę wprowadziły bowiem automatyzm podejmowanych przez organy podatkowe decyzji bez jakiegokolwiek odniesienia do stanu faktycznego, skoro o braku prawa do ulgi decydowano wyłącznie w oparciu o weryfikację faktu złożenia oświadczenia z art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., jednak w formie niewskazanej w żadnym przepisie.
12. Jak już wskazano wyżej, reguła proporcjonalności w konstruowaniu ulgi wymaga uchwycenia znaczenia danego wymagania (w tym wypadku - złożenia informacji o zameldowaniu) dla stwierdzenia, czy podatnik ma prawo do skorzystania z danej preferencji podatkowej. W warunkach, kiedy nie budzi wątpliwości, że podatnik

zamieszkiwał pod danym adresem i był pod nim zameldowany na pobyt stały przez wymagane co najmniej 12 miesięcy (co może być wykazane np. dowodem w postaci urzędowego zaświadczenia, wystawionego *ex post*), uzależnianie uprawnienia do skorzystania z ulgi od złożenia stosownego oświadczenia jedynie w określonym terminie (złożenia zeznania za rok, w którym dokonano zbycia nieruchomości), potwierdzającego ten fakt, nie realizuje zasady proporcjonalności<sup>21</sup>.

13. Powyższe wywody pozwalają zatem na postawienie tezy, że regulacja art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w zw. z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej umożliwia nierówne traktowanie podmiotów, znajdujących się w jednakowej sytuacji prawnej, tj. spełniających kryterium zameldowania przez co najmniej 12 miesięcy, które było zasadniczym i jedynym warunkiem materialnym skorzystania z przewidzianej prawem ulgi podatkowej. Przepis ten jest zatem niezgodny z zasadą równości wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

**D) Naruszenie zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady bezpieczeństwa prawnego**

1. Skarżąca upatruje niekonstytucyjności art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 126 oraz w zw. z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej również w tym, że przepis ten narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego. Zasady te, chociaż nie zostały *expressis verbis* wymienione w ustawie zasadniczej, to jednak niewątpliwie należą do kanonu zasad składających się na koncepcję państwa prawnego w znaczeniu, w jakim to pojęcie pojawia się w art. 2 Konstytucji RP<sup>22</sup>.
2. Zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, określana też mianem zasady 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<sup>23</sup>. Z zasady demokratycznego państwa prawa Trybunał Konstytucyjny wywiódł również wymóg respektowania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, która "*obejmuje zakaz tworzenia prawa, które wprowadzałoby pozorne instytucje prawne. (...) Brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji*"<sup>24</sup>.
3. W powyższym kontekście należy zauważyć, że poprzez wprowadzenie obowiązku składania oświadczeń o spełnieniu kryterium minimalnego czasu zameldowania jedynie w określonym terminie, prawodawca przejawiał wolę nadmiernego i nieproporcjonalnego formalizmu, tworząc tym samym swoistą „pułpkę” dla tych podatników, którzy nie spełnią dodatkowego wymogu złożenia oświadczenia wraz z deklaracją podatkową. Przypomnienia wymaga jednak również fakt, że organ podatkowy w sposób arbitralny

---

<sup>21</sup> tak w wyroku NSA z dnia 11 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 1960/17

<sup>22</sup> por. wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., sygn. akt K 4/99

<sup>23</sup> wyrok TK z dnia 7 lutego 2001 r., sygn. akt K 27/00

<sup>24</sup> por. wyrok TK z dnia 19 grudnia 2002 r., sygn. akt K 33/02

mógł decydować o tym, czy złożone przez podatnika oświadczenie uznaje za wystarczające do skorzystania z ulgi meldunkowej, skoro art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w zw. z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej, nie uregulował formy, w jakiej oświadczenie to ma być złożone.

4. W wyroku z dnia 4 czerwca 2013 r., sygn. akt P 43/11, dotyczącym zgodności z Konstytucją art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>25</sup> w części, w jakiej uzależniał prawo do zwolnienia od podatku w przypadku nabycia własności rzeczy i praw majątkowych w drodze dziedziczenia od dokonania zgłoszenia tego nabycia w terminie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że konieczność respektowania zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa obejmuje także zakaz tworzenia przez ustawodawcę takich konstrukcji normatywnych, które są niewykonalne, stanowią złudzenie prawa i w konsekwencji jedynie pozór ochrony tych interesów, które są funkcjonalnie związane z treścią ustanowionego prawa. Brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji RP<sup>26</sup>. Ze wskazanych wyroków Trybunału Konstytucyjnego wynika reguła interpretacyjna pozwalająca w analizowanej sprawie przyjąć, że w sytuacji, w której podatnik bez wątplenia spełnił wszystkie wymogi materialnoprawne warunkujące jego prawo do skorzystania z ulgi podatkowej bez nadmiernego formalizmu należy interpretować wymóg o charakterze czysto formalnym, pozostającym bez wpływu choćby na interesy Skarbu Państwa. W przeciwnym wypadku wymóg taki może stać się swoistą pułapką powodującą, że ulga stanie się instytucją pozorną.
5. Zasada zaufania obywatela do państwa wymaga, by zwolnienia, które ustawodawca zagwarantował podatnikom, określając z góry czas ich obowiązywania, były cofane z uwzględnieniem poszanowania tzw. interesów w toku<sup>27</sup>. W niniejszym przypadku „cofnięcie zwolnienia” nastąpiło wskutek niezłożenia przez skarżącą oświadczenia, które z perspektywy celu ulgi (zwolnienia) nie było ani niezbędne, ani proporcjonalne.
6. Rozważane w niniejszej skardze kwestie mają szczególnie istotne znaczenie, zważywszy na fakt, że w orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje pogląd, że przewidziany w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. oraz w art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej termin do złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia od podatku jest terminem prawa materialnego, niepodlegającym przedłużeniu ani przywróceniu przez organ podatkowy. Uchybienie temu terminowi wyłącza całkowicie możliwość skorzystania z prawa do zwolnienia z opodatkowania. Skutkiem uchybienia temu terminowi, w przeciwieństwie do terminów procesowych, nie jest bowiem bezskuteczność danej czynności, lecz brak zaistnienia określonego skutku materialnoprawnego. Uchybienie temu terminowi, i to bez względu na przyczyny takiego stanu rzeczy, wyłącza zastosowanie omawianego zwolnienia podatkowego nawet wówczas, gdy podatnik spełnia drugi warunek udzielenia tego zwolnienia, jakim jest dwunastomiesięczny okres zameldowania w lokalu

---

<sup>25</sup> Dz. U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514, ze zm., w brzmieniu obowiązującym od 01.01.2007 r. do 31.12.2008 r.

<sup>26</sup> por. wyrok z dnia 19 grudnia 2002 r., sygn. akt K 33/02

<sup>27</sup> wyrok TK z 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01

mieszkalnym<sup>28</sup>. Należy także podkreślić, że obecnie przy tzw. uldze mieszkaniowej, podatnicy mają prawo do złożenia korekty zeznania, aby zastosować przedmiotową ulgę, aż do momentu przedawnienia zobowiązania podatkowego. W przypadku ulgi meldunkowej skarżąca została pozbawiona takiego uprawnienia, pomimo że spełniła warunek ustawowo określonego okresu zamieszkiwania (zameldowania na pobyt stały) w zbywanej nieruchomości.

7. Tytułem podsumowania, skarżąca wskazuje na stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, wyrażone w wyroku z dnia 11 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 1960/17, zgodnie z którym: *„Konstytucja RP zalicza regulowanie spraw podatków (w tym określanie zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków) do wyłączności ustawy, ale nie formułuje materialnych ograniczeń, które wyznaczałyby treści i kierunki przyjmowanych rozwiązań. Choć Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie podkreśla, że ustalanie owych treści i kierunków zostało pozostawione ustawodawcy zwykłemu, to nie jest on zwolniony od obowiązku przestrzegania wszystkich norm, zasad i wartości wynikających z Konstytucji (choćby zasady równości czy ochrony własności). Daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest bowiem w swoisty sposób „równoważona” istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad „przyzwoitej legislacji”. „W demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywatela, a obywatel powinien mieć możliwość układania swoich spraw w zaufaniu, iż nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań” (orzeczenie z 3 grudnia 1996 r., K. 25/95, OTK ZU Nr 6/1996, s. 301; wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97; OTK ZU Nr 5,6/1997, poz. 64).”*
8. W tym stanie faktycznym i prawnym skarga konstytucyjna jest uzasadniona.

**VI. Informacja czy od wyroku NSA z dnia lipca 2018 r., sygn. akt ,  
został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia**

Niniejszym oświadczam, że od wyroku NSA z dnia lipca 2018 r., sygn. akt nie  
został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.

**VII. Udokumentowanie daty doręczenia prawomocnego wyroku NSA z dnia lipca  
2018 r., sygn. akt**

1. W załączeniu do niniejszej skargi konstytucyjnej Skarżąca załącza odpis prawomocnego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia lipca 2018 r., sygn. akt  
Powyższy wyrok został doręczony reprezentującej stronę skarżącą przed Naczelnym Sądem Administracyjnym pełnomocnik r. pr. M M w dniu 10 września 2018 r., co potwierdza ww. pełnomocnik na odpisie wyroku oraz pocztowe potwierdzenie odbioru ww. orzeczenia (numer przesyłki poleconej

---

<sup>28</sup> tak wyroki NSA: z 27 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 1064/12, z 8 września 2016 r., sygn. akt II FSK 2012/14; z 17 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2765/14; z 7 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 670/15.

) wygenerowane z systemu elektronicznego monitoringu przesyłek poleconych Poczty Polskiej (kserokopia koperty z numerem przesyłki poleconej, którą doręczono orzeczenie NSA z dnia lipca 2018 r. sygn. akt oraz wydruk z systemu <https://ecommerce.poczta-polska.pl/pl/obsługa-wysylek/emonitoring> w załączeniu).

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



**Załączniki:**

1. Pełnomocnictwo szczególne do sporządzenia i wniesienia skargi konstytucyjnej oraz reprezentowania strony skarżącej w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym;
2. potwierdzenie uiszczenia opłaty skarbowej od pełnomocnictwa;
3. odpis decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w L dnia maja 2015 r., znak ;
4. odpis decyzji Dyrektora Izby Skarbowej z dnia września 2015 r. nr ;
5. odpis wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w L z dnia marca 2016 r., sygn. akt ;
6. odpis wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia lipca 2018 r., sygn. akt ;
7. kserokopia koperty z numerem przesyłki poleconej, którą doręczono orzeczenie NSA z dnia lipca 2018 r., sygn. akt ;
8. pocztowe potwierdzenie daty doręczenia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia lipca 2018 r., sygn. akt ;
9. 5 odpisów skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami.