



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 11 marca 2019 r.

Pozycja 67

## POSTANOWIENIE

z dnia 6 grudnia 2018 r.

Sygn. akt Ts 224/17

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Michał Warciński,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej J.S. o zbadanie zgodności:

art. 21 ust. 1 pkt 126 i ust. 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zakresie, w jakim „odmawiał prawa do skorzystania z ulgi podatkowej w opodatkowaniu odpłatnego zbycia nieruchomości, gdy podatnik wcale/nigdy nie mógł być w niej zameldowany, bo zbywana nieruchomość nie miała charakteru nieruchomości mieszkalnej”, oraz w zakresie, w jakim „odmawiał uznania prawa do skorzystania z ulgi podatkowej w przypadku, gdy zbywana nieruchomość pozwalała i podatnik był w niej zameldowany przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, co spełniało warunki ustawowe i merytoryczne dla skorzystania z tej ulgi, ale nie spełnił formalnego wymogu złożenia w urzędzie skarbowym oświadczenia woli w postaci oświadczenia potwierdzającego skorzystanie z ulgi”, z art. 217, art. 84, art. 75, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a tym samym z art. 2 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

**odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.**

### UZASADNIENIE

1. W skardze konstytucyjnej, sporządzonej przez radcę prawnego i wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 4 grudnia 2017 r. (data nadania), J.S. (dalej: skarżąca) zarzuciła niezgodność art. 21 ust. 1 pkt 126 i ust. 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zakresie, w jakim „odmawiał prawa do skorzystania z ulgi podatkowej w opodatkowaniu odpłatnego zbycia nieruchomości, gdy podatnik wcale/nigdy nie mógł być w niej zameldowany, bo zbywana nieruchomość nie miała charakteru nieruchomości mieszkalnej”, oraz w zakresie, w jakim „odmawiał uznania prawa do skorzystania z ulgi podatkowej w przypadku, gdy zbywana

nieruchomość pozwalała i podatnik był w niej zameldowany przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, co spełniało warunki ustawowe i merytoryczne dla skorzystania z tej ulgi, ale nie spełnił formalnego wymogu złożenia w urzędzie skarbowym oświadczenia woli w postaci oświadczenia potwierdzającego skorzystanie z ulgi”, z art. 217, art. 84, art. 75, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a tym samym z art. 2 Konstytucji.

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym:

2.1. Skarżąca wraz z mężem od 1982 r. do 2008 r. mieszkała i była zameldowana w mieszkalnym lokalu spółdzielczym. Nabyli oni 26 lutego 2007 r. od spółdzielni mieszkaniowej spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu w drodze przekształcenia dotychczasowego spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu, a następnie 20 maja 2008 r. zbyli odpłatnie – na podstawie umowy sprzedaży – spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu wraz z wkładem budowlanym i roszczeniem wobec spółdzielni o zwrot udziału członkowskiego za kwotę 267 000,00 zł.

2.2. W 2013 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w W. (dalej też: organ) ujawnił, że skarżąca wraz z mężem nie wykazała w zeznaniu o wysokości osiągniętego dochodu albo poniesionej straty za 2008 r. (formularz PIT-37) dochodu ze sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu. Z tego powodu, pismem z 14 stycznia 2013 r. (nr [...]) organ wezwał skarżącą do złożenia deklaracji PIT w związku z odpłatnym zbyciem prawa do lokalu mieszkalnego.

W piśmie z 4 lutego 2013 r. skarżąca podniosła, że wraz z zeznaniem za 2008 r. przedłożyła organowi oświadczenie o skorzystaniu przez nią i jej męża z tzw. ulgi meldunkowej, wynikającej z art. 21 ust. 1 pkt 126 w związku z art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. W toku postępowania organ nie potwierdził tej okoliczności.

Postanowieniem z 11 lutego 2014 r. (nr [...]) organ wszczął postępowanie w sprawie określenia skarżącej zobowiązania w zryczałtowanym podatku dochodowym z tytułu odpłatnego zbycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, a także pismem z tego samego dnia wezwał skarżącą do przedłożenia dokumentów potwierdzających koszty uzyskania przychodu, tj. nakłady poniesione na sprzedany lokal mieszkalny w czasie jego posiadania.

Skarżąca odniosła się do wezwania organu w piśmie z 18 lutego 2014 r.

Decyzją z 12 czerwca 2014 r. (nr [...]) organ określił skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w kwocie 25 365,00 zł. W uzasadnieniu tego rozstrzygnięcia organ stwierdził, że skarżąca wraz z mężem w przepisany terminie nie złożyli oświadczenia uprawniającego do skorzystania przez nich z ulgi, o której mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f.

Od powyższej decyzji skarżąca wniosła odwołanie, zarzucając organowi bezprawne przyjęcie, że nie zostało przez nią i jej męża w terminie złożone oświadczenie o skorzystaniu z tzw. ulgi meldunkowej.

Decyzją z 4 listopada 2014 r. (nr [...]) Dyrektor Izby Skarbowej w G. (dalej też: organ odwoławczy) uchylił decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w W. z 12 czerwca 2014 r. w całości i orzekając co do istoty sprawy określił skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu w kwocie 17 533,00 zł. Organ odwoławczy – w oparciu o zgromadzony materiał procesowy – uznał, że skarżąca nie przedłożyła w przepisany terminie oświadczenia o skorzystaniu z tzw. ulgi meldunkowej

przy odpłatnym zbyciu lokalu mieszkalnego, w związku z czym powinna była w zeznaniu PIT-37 za 2008 r. uwzględnić przychód z tytułu sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, a czego nie uczyniła. Organ odwoławczy uznał jednak, że ustalona w zaskarżonej decyzji kwota zobowiązania jest nieprawidłowa i dokonał jej ponownego wyliczenia.

Na powyższą decyzję skarżąca wniosła skargę do sądu administracyjnego, wnosząc o uchylenie w całości tego rozstrzygnięcia i uznanie, że w sprawie zachodzą okoliczności stanowiące podstawę do przyjęcia, iż złożyła ona w terminie do 30 kwietnia 2009 r. oświadczenie, o którym mowa w art. 21 ust. 21, a tym samym nabyła prawo do tzw. ulgi meldunkowej.

Wyrokiem z 4 marca 2015 r. (sygn. akt [...]) Wojewódzki Sąd Administracyjny w G. oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w G. z 4 listopada 2014 r. W ocenie sądu zgromadzony materiał procesowy nie dawał podstaw do uznania, że skarżąca w przepisany termin złożyła oświadczenie o skorzystaniu z tzw. ulgi meldunkowej, zaś postępowanie podatkowe w pierwszej i drugiej instancji przeprowadzone było prawidłowo. Tym samym decyzja organu odwoławczego była zasadna.

Skarga kasacyjna skarżącej od powyższego orzeczenia została oddalona przez Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z 4 sierpnia 2017 r. (sygn. akt [...]), który w pełni podzielił argumentację sądu pierwszej instancji.

3. Zdaniem skarżącej kwestionowane przepisy naruszają: „prawo do równego traktowania przy zaistnieniu zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie ulgi/zwolnienia z obowiązku podatkowego powstałego w wyniku wykonania czynności odpłatnego zbycia nieruchomości, zagwarantowane w art. 84, art. 217 i art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji”; „zakaz ograniczenia wolności i [wskazanych wyżej] praw (...), gdy potrzeba wprowadzenia ograniczenia nie wynikała z konieczności zapewnienia bezpieczeństwa lub porządku publicznego w demokratycznym państwie, co gwarantuje art. 31 ust. 3 Konstytucji”; „zakaz ograniczenia prawa do skorzystania przez obywateli z prowadzonej przez państwo polityki sprzyjającej zaspokojeniu ich potrzeb mieszkaniowych i popieraniu przez państwo ich działań zmierzających do uzyskania własnego mieszkania”, na co wskazuje art. 75 Konstytucji; wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

4. Zarządzeniem sędziego TK z 7 marca 2018 r. (doręczonym pełnomocnikowi skarżącej 13 marca 2018 r.) skarżąca została wezwana do usunięcia braków formalnych skargi przez: wskazanie, jakie wolności i jakie prawa wyrażone w art. 217, art. 84, art. 75, art. 71 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 2 Konstytucji i w jaki sposób zostały naruszone przez art. 21 ust. 1 pkt 126 oraz art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f.; nadesłanie odpisu i czterech kopii wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. oraz odpisu i czterech kopii decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w G.

5. We wniesionym do Trybunału 20 marca 2018 r. (data nadania) piśmie procesowym sporządzonym przez pełnomocnika, skarżąca odniosła się do zarządzenia z 7 marca 2018 r. oraz wyjaśniła, że art. 71 ust. 1 Konstytucji został powołany w *petitum* skargi omyłkowo, gdyż chodziło jej o art. 75 ustawy zasadniczej.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: u.o.t.p. TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymogom.

2. Zaskarżone przepisy ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. (czyli relewantnym dla prawnopodatkowej oceny zachowania skarżącej) stanowiły, co następuje:

– art. 21 ust. 1 pkt 126: „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”;

– art. 21 ust. 21: „Zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 126, ma zastosowanie do przychodów podatnika, który, w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości lub prawa majątkowego, złoży oświadczenie, że spełnia warunki do zwolnienia, w urzędzie skarbowym, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika”.

Na mocy § 1 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 2 kwietnia 2008 r. w sprawie przedłużenia terminu do złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości i określonych praw majątkowych (Dz. U. Nr 59, poz. 361; dalej: rozporządzenie z 2008 r.), wydanego na podstawie art. 50 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, ze zm.), przedłużono do 30 kwietnia 2009 r. termin do złożenia oświadczenia, o którym mowa w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., podatnikom, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., jeżeli przychody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., uzyskane zostały w 2008 r.

3. Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że analizowanej skardze konstytucyjnej należy odmówić nadania dalszego biegu.

4. W pierwszej kolejności Trybunał zwraca uwagę skarżącej na brak związku pomiędzy stanem faktycznym poprzedzającym wniesienie skargi a jednym z zakresów zaskarżenia art. 21 ust. 1 pkt 126 i ust. 21 u.p.d.o.f.

Jak wynika bowiem z materiału procesowego zebranego w niniejszej sprawie skarżąca oraz jej mąż byli zameldowani w zamieszkiwanym przez nich spółdzielczym lokalu mieszkalnym od 1984 r. do jego ostatecznej sprzedaży w 2008 r. Tymczasem wskazany przez skarżącą pierwszy zakres zaskarżenia dotyczy odmowy „prawa do skorzystania z ulgi podatkowej w opodatkowaniu odpłatnego zbycia nieruchomości, gdy podatnik wcale/nigdy nie mógł być w niej zameldowany, bo zbywana nieruchomość nie miała charakteru nieruchomości mieszkalnej”.

W tej części zakres zaskarżenia nosi cechy tzw. *actio popularis*, która w przyjętym przez polskiego ustrojodawcę modelu skargi konstytucyjnej jest niedopuszczalna. W odróżnieniu bowiem od wniosków kierowanych przez podmioty wymienione w art. 191 ust. 1 pkt 1-5 Konstytucji, skarga nie jest środkiem uruchamiania tzw. kontroli abstrakcyjnej, a więc realizowanej w oderwaniu od płaszczyzny stosowania kwestionowanych przepisów (por. np. zachowujące aktualność postanowienia TK z 6 lipca 2005 r., sygn. SK 25/03, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 83 oraz 19 października 2011 r., sygn. Ts 45/11, OTK ZU nr 2/B/2013, poz. 151). To zaś skutkuje odmową nadania dalszego biegu skardze – we wskazanym zakresie – na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p. TK.

5. Trybunał stwierdza, że także zarzut niekonstytucyjności art. 21 ust. 1 pkt 126 i ust. 21 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim „odmawiał uznania prawa do skorzystania z ulgi podatkowej w przypadku, gdy zbywana nieruchomość pozwalała i podatnik był w niej zameldowany przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, co spełniało warunki ustawowe i merytoryczne dla skorzystania z tej ulgi, ale nie spełnił formalnego wymogu złożenia w urzędzie skarbowym oświadczenia woli w postaci oświadczenia potwierdzającego skorzystanie z ulgi”, nie kwalifikuje się do rozpoznania merytorycznego z przyczyn opisanych niżej.

5.1. W pierwszej kolejności należy zauważyć, że skarżąca nie wykonała w sposób prawidłowy zarządzenia sędziego TK wzywającego do usunięcia braków formalnych w zakresie uzasadnienia zarzutów skargi.

Trybunał przypomina, że wskazanie we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej wzorca kontroli, przy respektowaniu generalnej zasady, jaką jest domniemanie konstytucyjności aktu normatywnego, bez szczegółowego odniesienia się do niego w uzasadnieniu lub lakoniczne sformułowanie zarzutu niekonstytucyjności nie może zostać uznane za „uzasadnienie [zarzutu niekonstytucyjności], z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie” w rozumieniu art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p. TK. W świetle utrwalonej praktyki orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego wymóg ten należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów stawianych w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (przy czym jako wzorzec należy rozumieć normę konstytucyjną, której podstawą może być jeden lub kilka powiązanych przepisów Konstytucji). Jak podkreślił Trybunał w wyroku z 19 października 2010 r. o sygn. P 10/10 (OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78): „Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny”. Merytoryczne rozpoznanie sprawy uzależnione jest nie tylko od precyzyjnego oznaczenia przez wnioskodawcę, sąd pytający lub skarżącego wzorców konstytucyjnych, ale i odpowiedniego (adekwatnego) przyporządkowania do przedmiotu kontroli oraz przedstawienia stosownej argumentacji w tym przedmiocie. Dopóki wnioskodawca, sąd pytający lub skarżący nie powoła przekonujących motywów mających świadczyć o niezgodności kwestionowanego przepisu ze wskazanymi wzorcami kontroli, Trybunał musi uznawać je za zgodne z wzorcem kontroli. Wniosek, pytanie prawne lub skarga konstytucyjna, w których podmiot inicjujący postępowanie przez TK ograniczyłby się do wyrażenia przekonania o niezgodności przepisu z Konstytucją bądź wskazania istniejących w tej kwestii wątpliwości, nie może podlegać rozpoznaniu przez Trybunał. Trybunał Konstytucyjny podkreśla jednocześnie, że jest on zobowiązany do zbadania wszystkich okoliczności sprawy w celu wszechstronnego wyjaśnienia nie będąc zarazem związanym wnioskami dowodowymi uczestników postępowania (art. 69 ust. 1 u.o.t.p. TK). Co należy podkreślić, nie oznacza to w żadnym wypadku przerzucenia ciężaru dowodzenia na Trybunał przez podmiot inicjujący postępowanie w sprawie. Powyższa reguła postępowania może bowiem znaleźć zastosowanie dopiero wówczas, gdy ten podmiot wykazał należyłą staranność, spełniając wszystkie ustawowe wymagania wynikające – odpowiednio – z: art. 47, art. 52 albo art. 53 u.o.t.p. TK (por. np. postanowienie TK z 26 czerwca 2013 r., sygn. P 13/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 72). Jednocześnie należy zauważyć, że związanie Trybunału granicami wniosku, pytania prawnego czy skargi konstytucyjnej powoduje, iż niedopuszczalne jest samodzielne precyzowanie przezeń, a tym bardziej uzasadnianie ogólnikowo sformułowanych zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów (por. np. postanowienia TK z: 14 stycznia 2009 r., sygn. Ts 21/07, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 91 oraz 4 lutego 2009 r., sygn. Ts 256/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 138, a także wyrok TK z 27 lutego

2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU A/2018, poz. 11). W konsekwencji poprzestanie przez skarżącego na lakonicznym lub zdawkowym uzasadnieniu zarzutu albo na całkowitym nieuzasadnieniu sformułowanych zarzutów stanowi niewykonanie dyspozycji art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p. TK.

W niniejszej sprawie skarżąca w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej poprzestała na przywołaniu, jako wzorce kontroli, art. 2, art. 217, art. 84, art. 75, art. 31 ust. 3 oraz art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji i sformułowaniu zarzutu niezgodności z nimi art. 21 ust. 1 pkt 126 i ust. 21 u.p.d.o.f. Pomimo stosownego wezwania do usunięcia braków formalnych m.in. w zakresie argumentacji popierającej żądanie skargi, skarżąca ograniczyła się jedynie do wskazania norm statuowanych w powołanych artykułach ustawy zasadniczej i powtórzeniu ogólnego zarzutu niezgodności z nimi zaskarżonych przepisów. Okoliczność ta – stosownie do art. 61 ust. 4 pkt 2 u.o.t.p. TK – skutkuje odmową nadania dalszego biegu skardze.

5.2. Trybunał zauważa również, że analizowana skarga zawiera uchybienia odnośnie do wskazanych w niej wzorców konstytucyjnych.

Po pierwsze bowiem – art. 2 Konstytucji został powołany jako „samodzielny” wzorzec kontroli. Przepis ten wyraża zespół zasad ustrojowych, ale sam w sobie nie jest podstawą wolności lub prawa podmiotowego. Powoływanie się zatem na takie zasady, jak zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, nie może być samoistną podstawą skargi konstytucyjnej. Odwołanie się do tych zasad może mieć znaczenie tylko wtedy, gdy skarżący wskaże prawo podmiotowe mające swoje źródło w innym przepisie Konstytucji, które doznało uszczerbku na skutek naruszenia powyższych zasad (por. postanowienie pełnego składu TK z 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60).

Po drugie – art. 31 ust. 3 Konstytucji również został uczyniony wzorcem „samodzielnym”. Przepis ten nie wyraża jednak w sposób pełny odrębnych wolności lub praw, a czyni to jedynie w sposób częściowy i uzupełniający, ściśle związany z innymi normami konstytucyjnymi. Jak wynika z tytułu podrozdziału, w którym został umiejscowiony, statuuje on ogólną zasadę dotyczącą konstytucyjnych wolności i praw człowieka i obywatela. Zasada ta odnosi się do „ograniczeń w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw”, nie jest więc podstawą odrębnego typu wolności lub prawa. Wynika z tego, że przepis ten nie formułuje samoistnego prawa podmiotowego o randze konstytucyjnej i zawsze musi być współstosowany z innymi normami Konstytucji (zob. powołane wyżej postanowienie pełnego składu TK o sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60).

Po trzecie – także art. 32 ust. 1 Konstytucji skarżąca wskazała jako wzorzec „samodzielny”, podczas gdy przepis ten wyraża przede wszystkim zasadę ogólną i dlatego winien być odnoszony – jako tzw. wzorzec związkowy – do konkretnych unormowań Konstytucji, nawet jeżeli konstytucyjna regulacja danego prawa lub wolności jest niepełna i wymaga konkretyzacji ustawowej. Tym samym w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną dopuszczalność czynienia z konstytucyjnej zasady równości wzorca kontroli kwestionowanych przepisów byłaby możliwa wyłącznie w sytuacji doprecyzowania przez skarżącego, w zakresie jakiego konstytucyjnego prawa lub wolności upatruje on naruszenia zasady równości wobec prawa oraz niedyskryminacji. Brak takiego odniesienia wyłącza zaś możliwość oparcia skargi konstytucyjnej samoistnie na zarzucie naruszenia konstytucyjnej zasady równości (zob. postanowienie pełnego składu TK z 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225).

Po czwarte – art. 84 i art. 217 Konstytucji również nie wyrażają publicznego prawa podmiotowego, a formułują zasady nakładania danin publicznych. Zasada powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji) stanowi podstawę nakładania obowiązków na obywateli, nie zaś wywodzenia z ustawy zasadniczej wolności lub praw. Z kolei art. 217 Konstytucji jest

jednym z elementów wyznaczających granice działalności ustawodawcy w nakładaniu obowiązków podatkowych. Podstawą dla ich wyznaczenia jest zasada państwa prawnego w aspekcie formalnoprawnym, w szczególności zasada wyłączności ustawy. W wypadku prawa podatkowego zasadę doprecyzowują dodatkowe wymogi, o których mowa w art. 217 Konstytucji. Ustanawiając te warunki, ustawodawca powinien również brać pod uwagę ograniczenia materialnoprawne wynikające z poszczególnych konstytucyjnych wolności i praw. Jednakże ze względu na zasadę powszechności opodatkowania wymagania te są mniej rygorystyczne. W wypadku skargi konstytucyjnej wskazanie naruszenia przez ustawodawcę konstytucyjnych wymogów formalnoprawnych zawsze musi łączyć się ze wskazaniem konkretnej wolności lub prawa konstytucyjnego skarżących, naruszonych przez zaskarżony akt normatywny. W przeciwnym razie mamy do czynienia z zarzutem o charakterze przedmiotowym. Zarzut taki może być badany przez Trybunał Konstytucyjny, jednak nie w postępowaniu wszczętym przez złożenie skargi konstytucyjnej (por. postanowienie pełnego składu TK z 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23).

Po piąte – zgodnie z art. 81 Konstytucji praw określonych w art. 65 ust. 4 i 5, art. 66, art. 71 i art. 74-76 Konstytucji można dochodzić tylko w granicach określonych w ustawie. Jak zauważył Trybunał w postanowieniu z 2 sierpnia 1999 r. o sygn. Ts 62/99 (OTK ZU nr 4/B/2002, poz. 239): „to oznacza m.in., że środki ochrony prawa, o których mowa w art. 75 Konstytucji są określone w ustawach zwykłych. Z powyższego wynika, że zarzut naruszenia prawa z art. 75 Konstytucji RP nie może być dochodzony w drodze skargi konstytucyjnej. Brak możliwości złożenia skargi występuje również wtedy, gdy zarzut naruszenia art. 75 Konstytucji, związany jest z naruszeniem konstytucyjnej zasady równości”.

Powyższe ustalenia uzasadniają odmowę nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p. TK.

5.3. Ponadto, wzięwszy pod uwagę stan faktyczny niniejszej sprawy oraz zestawiając uzasadnienie skargi konstytucyjnej z rozstrzygnięciami organów podatkowych i sądów administracyjnych wobec skarżącej, Trybunał stwierdza, że rozpatrywana skarga dotyczy w istocie kwestii ustalenia nieprawidłowości obiegu dokumentów w urzędzie skarbowym oraz nieuznania kserokopii oświadczenia z 26 kwietnia 2009 r. za przekonywający dowód złożenia w przepisany terminie dokumentu uprawniającego do skorzystania z tzw. ulgi meldunkowej. Okoliczność ta również przemawia za odmową nadania dalszego biegu skardze na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p. TK.

Skarżąca i jej mąż zawarli bowiem 20 maja 2008 r. w formie aktu notarialnego umowę sprzedaży ich spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu. Stosownie zaś do art. 21 ust. 1 pkt 126 w związku z art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w związku § 1 ust. 2 rozporządzenia z 2008 r. przychód z tytułu odpłatnego zbycia spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego w 2008 r. był wolny od opodatkowania, jeżeli podatnik do 30 kwietnia 2009 r. złożył we właściwym miejscowo urzędzie skarbowym stosowne oświadczenie o spełnieniu warunków do uzyskania tzw. ulgi mieszkaniowej.

W ocenie organów podatkowych oraz sądów administracyjnych – mimo wyraźnych postanowień właściwych przepisów u.p.d.o.f. oraz rozporządzenia z 2008 r. – skarżąca i jej mąż nie dopełnili jednak w przepisany terminie obowiązku zgłoszenia do urzędu skarbowego zbycia prawa do lokalu; dopiero w toku prowadzonych w 2013 r. przez organ podatkowy czynności sprawdzających wobec skarżącej poinformowała ona o sprzedaży spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, składając kserokopię oświadczenia z 26 kwietnia 2009 r. dotyczącego tzw. ulgi meldunkowej. Organ podatkowy stwierdził, że w urzędzie skarbowym brak było przedmiotowego oświadczenia, a z okazanej przez skarżącą kserokopii nie można było wywieść, czy została ona faktycznie wykonana z dokumentu wytworzonego 26 kwietnia 2009 r., czy też z dokumentu sporządzonego w wyniku czynności spraw-

dzających organu podatkowego. Zdaniem organu skarżąca nie dysponowała przekonującym dowodem złożenia oświadczenia (np. prezentatą urzędu), zatem odpłatne zbycie przez nią spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu podlegało opodatkowaniu podatkiem ryczałtowym od osób fizycznych.

Trybunał przypomina, że nie jest uprawniony do badania prawidłowości stosowania prawa przez sądy czy organy administracji, jak i czynności materialno-technicznych, gdyż ani Konstytucja, ani u.o.t.p. TK nie przyznają mu kompetencji i relewantnych instrumentów prawnych w tym przedmiocie. Innymi słowy, w polskim systemie prawnym Trybunał Konstytucyjny nie pełni funkcji kolejnego „organu odwoławczego” (zob. np. postanowienie TK z 1 grudnia 2010 r., sygn. SK 50/07, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 130). Określona przez ustrojodawcę funkcja skargi konstytucyjnej polega bowiem wyłącznie na weryfikacji konstytucyjności przepisów prawa, będących podstawą wydanego wobec jednostki rozstrzygnięcia sądowego bądź administracyjnego, a nie na badaniu zgodności z ustawą zasadniczą przebiegu odnośnych postępowań czy wydanych w ich toku rozstrzygnięć. Jeżeli zatem w sprawie skarżącej doszło do nieprawidłowości (zaniedbań, zaniechań lub niewłaściwego stosowania prawa) ze strony organów podatkowych, to podmiotami właściwymi do udzielenia jej pomocy są Rzecznik Praw Obywatelskich (na zasadzie art. 80 w związku z art. 208 Konstytucji) oraz prokuratura (na zasadzie art. 2 ustawy z dnia 28 stycznia 2016 r. – Prawo o prokuraturze, Dz. U. poz. 177, ze zm.).

W tym stanie rzeczy Trybunał postanowił jak w sentencji.

#### POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 u.o.t.p. TK skarżącej przysługuje prawo wniesienia zażalenia na powyższe postanowienie w terminie 7 dni od daty jego doręczenia.