



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 14 lutego 2024 r.

Pozycja 13

POSTANOWIENIE z dnia 31 stycznia 2024 r. Sygn. akt P 1/19

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Bartłomiej Sochański – przewodniczący
Zbigniew Jędrzejewski – sprawozdawca
Justyn Piskorski
Julia Przyłębska
Bogdan Świączkowski,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 31 stycznia 2024 r., pytania prawnego Sądu Rejonowego Lublin-Zachód w Lublinie, czy:

- 1) art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 200) w związku z art. 4a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2018 r. poz. 644) są zgodne z art. 21 ust. 1, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji,
- 2) art. 21 ust. 1 pkt 131 ustawy z 26 lipca 1991 r. jest zgodny z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło większością głosów.

UZASADNIENIE

I

1. Postanowieniem z 14 września 2018 r. sąd zadał Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne, czy art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d i art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 200; dalej: u.p.d.o.f. lub ustawa o podatku dochodowym) w związku z art. 4a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2018 r. poz. 644; dalej: u.p.s.d. lub ustawa o podatku od spadków) są zgodne z art. 21 ust. 1, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

Pytanie zostało zadane w związku z następującym stanem faktycznym: do sądu rejonowego wpłynął akt oskarżenia przeciwko A.B., który został oskarżony o to, że będąc podat-

nikiem, pomimo obowiązku w okresie od 1 stycznia do 30 kwietnia 2015 r. uchylił się od opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych przez to, że nie złożył do 30 kwietnia 2015 r. organowi podatkowemu korekty zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym za 2012 rok z odpłatnego zbycia aktem notarialnym – przed upływem pięciu lat od daty nabycia – zabudowanej nieruchomości stanowiącej działkę gruntów ornych i terenów mieszkaniowych. W ten sposób naraził podatek dochodowy od osób fizycznych za 2012 r. na uszczuplenie małej wartości. Jest to przestępstwo skarbowe z art. 54 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2017 r. poz. 2226, ze zm.; dalej: k.k.s.). Akt oskarżenia nie zawierał uzasadnienia. Ustalenia faktyczne objęte zarzutem aktu oskarżenia miały charakter bezsporny i znalazły potwierdzenie w dokumentach przedstawionych przez oskarżyciela publicznego. Rozstrzygnięcie w sprawie nie zapadło, gdyż sąd skierował pytanie prawne do Trybunału Konstytucyjnego.

Sąd pytający uznał, że wszystkie przesłanki wynikające z art. 193 Konstytucji występują w przedkładanej sprawie. Wyjaśnił, że od rozstrzygnięcia przedstawionego pytania prawnego zależy dopuszczalność prowadzenia postępowania karnego, jak i istnienia podstawy prawnej oskarżenia znajdującej swoje uzasadnienie w treści kwestionowanych przepisów ustawy o podatku dochodowym. Gdyby Trybunał Konstytucyjny orzekł o niekonstytucyjności przepisów objętych pytaniem, to unormowania te nie mogłyby stanowić podstawy prawnej oskarżenia z art. 54 § 2 k.k.s.

Jako przedmiot zaskarżenia sąd pytający wskazał objęcie obowiązkiem podatkowym w podatku dochodowym od osób fizycznych czynności prawnej w postaci odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości – jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, w sytuacji gdy podatnik zbywaną nieruchomość uzyskał w drodze umowy darowizny z osobą najbliższą lub w drodze spadkobrania po takiej osobie najbliższej, do których zalicza się małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę. Norma prawna wyrażająca powyższy obowiązek podatkowy może być zdekodowana na podstawie treści art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. przepisów ustawy nie stosuje się do przychodów podlegających przepisom ustawy o podatku od spadków.

Jedyną możliwością uniknięcia opodatkowania przedmiotowych środków finansowych jest skorzystanie z wyłączenia określonego w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. Norma ta wskazuje, że wolne od podatku dochodowego są dochody z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, o których mowa w art. 30e u.p.d.o.f., w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie dwóch lat 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.

Sąd pytający podkreślił, że choć treść wyżej wymienionych przepisów może się wydawać obojętna z punktu widzenia kontroli konstytucyjnej, jako przejaw decyzji ustawodawcy określający jedynie zakres obowiązku podatkowego przez wskazanie źródeł przychodów podlegających opodatkowaniu w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych, to jej konfrontacja z innymi przepisami prawa podatkowego sprawia, iż przedmiotowa regulacja jest wątpliwa pod względem jej konstytucyjności. Normy tej nie można odczytywać w oderwaniu od przepisów ustawy o podatku od spadków.

Zdaniem sądu, ustawa o podatku od spadków w sposób odmienny ocenia czynności prawne między osobami najbliższymi, których sens ekonomiczny, jak i konsekwencje społeczne są analogiczne, jak w wypadku czynności prawnych, których dokonanie powoduje powstanie obowiązku podatkowego w ramach podatku dochodowego od osób fizycznych. Zgodnie z art. 4a ust. 1 u.p.s.d. „[z]walnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli: 1) zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2-5, 7 i 8 oraz ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia – w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4, oraz 2) w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 – udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym”.

To znaczy, że w wypadku uzyskania w drodze czynności prawnej darowizny przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, której przedmiotem są środki pieniężne, nie powstaje obowiązek podatkowy w zakresie podatku od spadków i darowizn. Dotyczy to także sytuacji, gdy środki pieniężne darczyńca uzyskał z tytułu sprzedaży nieruchomości.

Sąd pytający zwrócił uwagę na trwające w 2018 r. prace legislacyjne dotyczące nowelizacji ustawy o podatku dochodowym. Wyjaśnił, że nie mają one znaczenia z punktu widzenia niniejszej sprawy.

Sąd wskazał, że przedmiotem zaskarżenia w pytaniu prawnym są przepisy prawa podatkowego, w których naruszeniu finansowy organ postępowania przygotowawczego upatrywał wyczerpania przez sprawcę znamion przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 k.k.s. Odwołując się do orzecznictwa TK, sąd przypomniał, że w postępowaniu sądowym, którego przedmiotem jest wymierzenie kary za naruszenie zakazu prawnego/obowiązku prawnego, dopuszczalne jest pytanie prawne co do treści przepisów wyznaczających zakres obowiązku podatkowego, którego niezrealizowanie prowadzi do przyjęcia, iż podatnik dopuszcza się przestępstwa skarbowego. Sąd uznał, że z taką sytuacją mamy do czynienia w realiach rozpoznawanej sprawy. W art. 54 § 1 k.k.s. ustawodawca spenalizował zachowanie polegające na uchylaniu się przez podatnika od opodatkowania przez nieujawnienie organowi podatkowemu przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub przez niezłożenie deklaracji i przez to narażenie podatku na uszczuplenie (art. 54 § 2 k.k.s. odnosi się do skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie małej wartości). Typizacja i określoność znamion czynu zabronionego wymaga odwołania się do treści przepisów ustawy o podatku dochodowym.

Zdaniem sądu pytającego, art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. w związku z art. 4a ust. 1 i 2 u.p.s.d. są niezgodne z art. 21 ust. 1, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Wyjaśnił, że swoboda władzy ustawodawczej do stanowienia prawa podatkowego została nadużyta.

Sąd zarzucił ustawodawcy arbitralność różnicowania przez normy prawa podatkowego analogicznych pod względem społecznym jak i ekonomicznym sytuacji prawnych.

Uzasadniając zarzut naruszenia art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji, sąd pytający stwierdził, że choć nie neguje swobody ustawodawcy do kształtowania systemu podatkowego, to opodatkowanie określonych przychodów/dochodów powinno być dokonane w sposób, który obciążenia podatkowe rozłoży na obywateli w sposób równy i sprawiedliwy. Decyzja ustawodawcy o opodatkowaniu przychodów ze zbycia nieruchomości w okresie pięciu lat od końca

roku kalendarzowego wpływu przedmiotowej nieruchomości do majątku podatnika nie może być oceniana jako neutralna z punktu widzenia Konstytucji.

W ocenie sądu pytającego zastosowane kryterium podziału jednolitej grupy podatników na dwie, traktowane odmiennie grupy podatników, nie jest usprawiedliwione. Porównanie przepisów ustawy o podatku dochodowym z ustawą o podatku od spadków prowadzi do wniosku, że podatnicy w analogicznej sytuacji ekonomicznej i społecznej, dokonujący analogicznej czynności prawnej traktowani są w sposób odmienny jedynie z uwagi na przedmiot czynności prawnej. Przedmiot czynności prawnej, tj. nieruchomość, nie jest cechą istotną, która pozwala na różnicowanie podatników dysponujących tą samą cechą istotną i dyskryminowanie podatników, dla których obowiązek podatkowy ma źródło w treści przepisów ustawy o podatku dochodowym.

W ocenie sądu pytającego, kwestionowana norma ustawy o podatku dochodowym utraciła charakter normy sprawiedliwej na skutek nowelizacji ustawy o podatku od spadków 1 stycznia 2007 r. wprowadzono art. 4a ust. 1 i 2 u.p.s.d. pozwalający na zwolnienie od podatku nabycia w ramach czynności prawnych lub spadkobrania pomiędzy osobami najbliższymi, o ile zadośćczynią obowiązkowi zgłoszenia nabycia praw majątkowych, a w wypadku środków pieniężnych o ile wykonanie darowizny następuje przez przekazanie środków pieniężnych przy użyciu rachunku bankowego, rachunku w SKOK lub przekazem pocztowym.

Ustawa o podatku od spadków nie nakłada na obdarowanych oraz spadkobierców obowiązku wykorzystania uzyskanych środków na określony cel i nie ogranicza wykonania tego obowiązku terminem.

Sąd nie znalazł żadnego uzasadnienia dla zróżnicowania sytuacji podatników należących do kręgu osób wskazanych w art. 4a u.p.s.d. w zależności od przedmiotu czynności prawnej darowizny.

Sąd stwierdził, że skoro ustawodawca podjął decyzję o tym, iż wykorzystanie składników majątkowych w postaci środków pieniężnych uzyskanych w drodze darowizny po spełnieniu obowiązków informacyjnych i obowiązku co do formy wykonania darowizny jest obojętne z punktu widzenia prawa podatkowego, to nie może bez pogwałcenia zasady równości nakładać na obywatela ograniczeń związanych z dysponowaniem darowizną, której przedmiotem jest nieruchomość.

Sąd podniósł także naruszenie przez kwestionowane normy zasady ochrony własności i prawa dziedziczenia. Zaznaczył, że ustawodawca w sposób nieuprawniony ingeruje w sposób dysponowania własnością i przez dyskryminacyjne normy prawne zaburza rozporządzanie nieruchomościami. Różnicując opodatkowanie w ramach kategorii osób najbliższych tożsamych pod względem ekonomicznym i społecznym czynności prawnych, ustawodawca nie zapewnia ochrony prawa własności w sposób równy. Zdaniem sądu, ustawodawca uprzywilejowuje zbywanie nieruchomości przez potencjalnych darczyńców i następnie przekazywanie przez nich w ramach darowizny środków pieniężnych uzyskanych z tytułu sprzedaży nieruchomości. Brak jest podstaw dla przyjęcia takich preferencji. Nie znajdują one uzasadnienia merytorycznego i nie są sprawiedliwe. Decyzje o przedmiocie darowizny są wypadkową różnych czynników, w tym czynników, które zniechęcają darczyńców do uczestniczenia w obrocie nieruchomościami.

2. W zarządzeniu z 5 grudnia 2018 r., sygn. Tp 10/18, Prezes TK wezwał sąd pytający do usunięcia braków pytania prawnego. Sąd postanowieniem z 20 grudnia 2018 r. wystąpił o stwierdzenie niezgodności art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. z art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji. Podkreślił, że kontrola wskazanej normy ma charakter wtórny, gdyż w razie zakwestionowania przez TK art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d u.p.d.o.f. stanie się ona bezprzedmiotowa.

Sąd pytający wyjaśnił też, że w razie uznania art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d i art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. za sprzeczne z Konstytucją, sąd będzie musiał umorzyć postępowanie karne wobec oskarżonego na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2017 r. poz. 1904, ze zm.) w związku z art. 113 § 1 k.k.s., gdyż czyn oskarżonego nie będzie zawierał znamion przestępstwa.

3. Pismem z 29 stycznia 2019 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału z niniejszym postępowaniem.

4. Marszałek Sejmu 15 maja 2019 r. zajął stanowisko, że 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim odnosi się do odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej na podstawie umowy darowizny zawartej między zstępnymi, jest niezgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji. W pozostałym zakresie wniósł o umorzenie postępowania. Zdaniem Sejmu, przedmiot sporu zawisły przed sądem pytającym nie dotyczy ani podatku od spadków i darowizn, ani też nie wiąże się z ulgami i zwolnieniami w podatku dochodowym. Wobec tego art. 2 ust. 1 pkt 3 i art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. oraz art. 4a ust. 1 i 2 u.p.s.d. nie stanowią podstawy rozstrzygnięcia przed sądem pytającym i nie mają wpływu na wynik sprawy zawisłej przed tym sądem. Wobec tego niedopuszczalne jest pytanie prawne odnoszące się do przepisów niemających zastosowania w danej sprawie, gdyż nie może się ono przekształcić w środek inicjujący abstrakcyjną kontrolę konstytucyjności prawa.

Sejm zaznaczył, że przedmiotem kontroli pytający sąd uczynił art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d u.p.d.o.f. Przepis ten określa katalog źródeł przychodów z odpłatnego zbycia. Z pytania prawnego wynika, że oskarżony zbył nieruchomość. Wobec tego zaktualizowała się wobec niego jedynie dyspozycja określona w lit. a zaskarżonego przepisu. Z tego tytułu nie odprowadził on podatku dochodowego, narażając Skarb Państwa na uszczerplenie skarbowe. Ten czyn stanowi podstawę aktu oskarżenia skierowanego przeciw podatnikowi. Tym samym dalszej kontroli sądu konstytucyjnego powinien być poddany wyłącznie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f.

Sejm zauważył, że sąd pytający uczynił art. 32 Konstytucji wzorcem kontroli. Z uzasadnienia pytania prawnego wynikało, że zarzut dotyczył nierównego traktowania obdarowanych przez prawo, a nie ich bezpośredniej lub pośredniej dyskryminacji. Zatem jako właściwy wzorzec kontroli należało wskazać art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Dokonując analizy zgodności, Sejm wyjaśnił problematykę opodatkowania darowizn nieruchomości i sprzedaży nieruchomości. Podzielił pogląd sądu pytającego, że w świetle ustawy o podatku od spadków każdy z obdarowanych korzysta ze zwolnienia podatkowego. W wypadku darowizny środków pieniężnych, obdarowany ma pełną swobodę w ich rozporządzeniu, w wypadku zaś darowizny nieruchomości – takiej swobody nie ma, gdyż czynność jej sprzedaży jest opodatkowana podatkiem dochodowym, co znacznie uszczupla wartość darowizny dokonanej przez wstępnego. Dopiero po upływie pięciu lat od nabycia jej własności można ją swobodnie rozporządzać bez narażania się na powstanie obowiązku podatkowego. Taka regulacja narusza konstytucyjną zasadę równości.

Sejm uznał, że nastąpiło zróżnicowanie podmiotów podobnych ze względu na przedmiot darowizny. Podmiotami podobnymi są obdarowani majątkiem przez wstępnych. Umowa darowizny nieruchomości lub środków pieniężnych zawarta pomiędzy matką a synem służy zachowaniu majątku rodzinnego oraz zabezpieczeniu wykonania swoistej „umowy międzypokoleniowej”. Majątek darczyńcy jest zazwyczaj konsekwencją nakładów poczynionych nie tylko przez niego samego, czy także innych członków rodziny – głównie małżonka, dzieci lub wstępnych. Wobec przedmiotu umowy darowizny zawartej pomiędzy wstępnym i zstępnym, niezależnie od ich wartości, ustawodawca wprowadza zwolnienie podatkowe, o którym mowa w art. 4a u.p.s.d. W konsekwencji wartość majątku przeniesionego ze wstępnego na zstępnego

go nie ulega pomniejszeniu, zachowując taką samą ekonomiczną wartość. W tym zakresie przepisy prawa podatkowego uwzględniają więzy rodzinne i majątkowe, a także równo traktują podatników. Zróżnicowanie jest natomiast widoczne w zakresie swobody dysponowania majątkiem przez obdarowanego. Zstępny, który w drodze darowizny nabył własność nieruchomości, nie może swobodnie rozporządzać taką rzeczą z powodu ograniczeń nałożonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. Sprzedaż nieruchomości przed upływem ustawowego okresu prowadzi do ekonomicznego pomniejszenia jej wartości. Z kolei sprzedaż nieruchomości po upływie tego okresu nie stanowi źródła przychodu i nie podlega opodatkowaniu. Tego ograniczenia czasowego nie doświadczają obdarowani, np. środkami pieniężnymi, którzy z chwilą wykonania umowy darowizny mogą swobodnie nimi dysponować. Zmiana właściciela środków pieniężnych jest irrelevantna z punktu widzenia prawa podatkowego, natomiast zmiana właściciela подарowanej nieruchomości wiąże się obowiązkiem podatkowym.

Sejm podkreślił, że podmiotami podobnymi są obdarowani, których obowiązki w podatku dochodowym zostały zróżnicowane ze względu na przedmiot darowizny. Dokonane zróżnicowanie ma charakter czasowy i trwa pięć lat. Z tym pięcioletnim okresem podlegania opodatkowaniu podatkiem dochodowym sąd wiąże zarzut naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Zdaniem Sejmu, dokonane zróżnicowanie podmiotów nie spełnia testu równości. Pięcioletni okres, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. i obowiązek podatkowy miał w swoim założeniu przeciwdziałać zachowaniom o charakterze spekulacyjnym. W obecnych warunkach gospodarczych jest on przepisem o charakterze anachronicznym.

Sejm nie dostrzegł, by waga interesu, któremu służy różnicowanie, pozostawała w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania. Swoboda dysponowania majątkiem nabytym w drodze darowizny jest pełna w wypadku środków pieniężnych, natomiast w wypadku nieruchomości – ta swoboda jest ograniczona przez okres pięciu lat z powodu opodatkowania zbycia. Nie istnieje żaden interes, któremu różnicowanie ma służyć.

Ponadto Sejm stwierdził, że kryterium różnicowania nie pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie obdarowanych majątkiem przez swoich wstępnych. Nie stanowi danego uzasadnienia argument dotyczący polityki państwa, zmierzającej do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych.

Sejm uznał, że orzeczenie przez Trybunał o niezgodności przedmiotu kontroli z co najmniej jednym ze wzorców kontroli czyni zbędnym orzekanie o zgodności tego samego przedmiotu z pozostałymi wskazanymi w pytaniu prawnym wzorcami. Z tego względu nie przedstawił argumentacji w zakresie oceny kwestionowanej normy z innymi wzorcami kontroli i wniósł w tym zakresie o umorzenie postępowania.

W razie orzeczenia o niekonstytucyjności Sejm wniósł o wydanie wyroku aplikacyjnego, w którym TK rozstrzygnie o skutkach prawnych stwierdzonej niekonstytucyjności. Postawił też wniosek o odroczenie terminu utraty mocy obowiązującej art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. na okres osiemnastu miesięcy od dnia ogłoszenia w Dzienniku Ustaw ewentualnego negatoryjnego wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

5. Prokurator Generalny w piśmie z 15 lipca 2019 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ma zastosowanie do odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej uprzednio przez zbywającego w drodze darowizny dokonanej przez jego wstępnego, jest zgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Ponadto stwierdził, że w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu. Prokurator uznał, że przedmiotem kontroli mógłby być jedynie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., gdyż tylko ten przepis, spośród wskazanych w pytaniu prawnym, będzie zastosowany w toczącej się przed sądem pytającym sprawie.

Nie ma związku między rozstrzygnięciem w sprawie, w której zostało sformułowane pytanie prawne a odpowiedzią na to pytanie w zakresie dotyczącym zgodności z Konstytucją art. 2 ust. 1 pkt 3, art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a w zakresie, w jakim nie dotyczy odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej w drodze darowizny dokonanej przez wstępnych zbywającego, art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. b-d i art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. oraz art. 4a ust. 1 i 2 u.p.s.d.

W ocenie Prokuratora Generalnego, pytanie prawne nie spełnia także wymogów pozwalających na jego rozpoznanie w zakresie, w jakim dotyczy zarzutu niezgodności art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. z art. 32 ust. 2 Konstytucji (zakaz dyskryminacji). Sąd pytający nie wskazał niedopuszczalnego i bezwzględnie zakazanego konstytucyjnie kryterium różnicującego, na podstawie którego dochodziłoby do dyskryminacji na gruncie kwestionowanego przepisu.

Prokurator zaznaczył, że w kontekście dopuszczalności art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji jako wzorców kontroli należy odróżnić zagadnienie nałożenia obowiązku podatkowego od zagadnienia określenia przez ustawodawcę zasad, reguł oraz okoliczności, w których obowiązek ten jest realizowany. W art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., w zaskarżonym zakresie, ustawodawca uznał odpłatne zbycie nieruchomości za odrębne źródło przychodów podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Nałożył tym samym obowiązek podatkowy na osoby odpłatnie zbywające nieruchomości w warunkach określonych w tej regulacji. W pytaniu prawnym kwestionowane jest nałożenie tego obowiązku podatkowego, tj. działanie materialnoprawne ustawodawcy podatkowego. Nie jest kwestionowane zachowanie właściwej formy nakładania obowiązku podatkowego wynikającego z zaskarżonego przepisu. W szczególności w pytaniu prawnym nie zarzuca się zaskarżonej regulacji nieprzestrzegania reguł obowiązujących przy uchwalaniu ustaw podatkowych, niezachowania precyzji przepisów podatkowych oraz nierespektowania odpowiedniej *vacatio legis*. Nie został także sformułowany zarzut, że kwestionowana regulacja stanowi ukrytą formę konfiskaty mienia.

Zarzut niekonstytucyjności, podnoszony w kontekście wzorców ochrony prawa własności (art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji), odnosi się do nałożenia przez ustawodawcę obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych na osoby zbywające odpłatnie nieruchomości uzyskane uprzednio w formie darowizny od swoich wstępnych.

W ocenie Prokuratora Generalnego, konstytucyjnoprawna ocena nakładania danin publicznych (podatków) nie powinna być dokonywana z perspektywy art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. W analizowanej sprawie wskazane wzorce kontroli są zatem nieadekwatne. Dodatkowo Prokurator Generalny zauważył, że nie uzasadniono należycie zarzutu naruszenia wzorców z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Dokonując oceny konstytucyjności art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. z art. 32 ust. 1 Konstytucji, Prokurator Generalny stwierdził, że przepis ten dotyczy wyłącznie odpłatnego zbycia nieruchomości oraz ich części lub udziału w nieruchomości. Nie reguluje kwestii opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych rozporządzenia posiadanymi środkami pieniężnymi. Wskazane w zaskarżonym przepisie ograniczenie dotyczące odpłatnego zbycia nieruchomości odnosi się do wszystkich nieruchomości, niezależnie od formy ich nabycia. Ustawodawca traktuje zatem w jednakowy sposób osoby zbywające odpłatnie nabyte wcześniej nieruchomości, niezależnie od tego, w jaki sposób (np. odpłatnie czy też nieodpłatnie) i od kogo nieruchomości te nabyły – nie różnicując w tym zakresie sytuacji prawnopodatkowej adresatów art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. w kontekście nałożonego na nich obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych. W świetle tego przepisu wszyscy podatnicy zbywający odpłatnie nieruchomości w warunkach określonych w tym przepisie znajdują się w takiej samej sytuacji prawnopodatkowej, tj. przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości stanowi źródło przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zatem przepis nie różnicuje sytuacji prawnopodatkowej jego adresatów zbywających odpłatnie nieruchomości, jako podmiotów należących do grupy podmiotów podobnych.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, sprzedaż nieruchomości w warunkach określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. zasadniczo zwiększa aktywa majątkowe zbywającego, co powoduje uznanie tej czynności za źródło przychodów, a w konsekwencji powstanie po stronie zbywającego obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych. Przy przyjętej w ustawie konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych rozporządzenie przez obdarowanego środkami pieniężnymi nabytymi w drodze darowizny nie może być uznane za takie samo źródło przychodów w podatku dochodowym od osób fizycznych, jak odpłatne zbycie nieruchomości także uzyskanej w drodze darowizny dokonanej na rzecz zbywającego przez jego wstępnych. Czym innym jest odpłatne zbycie nieruchomości, a czym innym rozporządzenie środkami pieniężnymi. Zróżnicowanie to jest niezależne od odmienności przedmiotu odpłatnego zbycia (nieruchomość) oraz rozporządzenia (środki pieniężne).

Przyjęte przez ustawodawcę w kwestionowanej regulacji kryterium zróżnicowania w postaci czynności stanowiącej źródło przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych nie jest przypadkowe ani też nieproporcjonalne. W tym kontekście inna jest sytuacja prawnopodatkowa obydwu wymienionych grup podmiotów. Odmienne podmioty, niewykazujące istotnej, relewantnej cechy wspólnej, mogą być zaś traktowane w różny sposób. W takim wypadku zróżnicowanie nie wiąże się z naruszeniem zasady równości. Naruszenia w zaskarżonej regulacji konstytucyjnej zasady równości można byłoby upatrywać w sytuacji, w której prawodawca dokonałby dyskryminujących dyferencjacji w ramach jednolitej kategorii podmiotów.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zgodnie z art. 193 Konstytucji, każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. Powyższe wymagania konkretyzuje ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK). Zgodnie z art. 52 u.o.t.p.TK, pytanie prawne ma formę postanowienia i zawiera: 1) wskazanie sądu, przed którym toczy się postępowanie w sprawie oraz oznaczenie sprawy; 2) wskazanie organu, który wydał kwestionowany akt normatywny; 3) określenie kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części; 4) sformułowanie zarzutu niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą kwestionowanego aktu normatywnego oraz jego uzasadnienie, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie; 5) wyjaśnienie, w jakim zakresie odpowiedź na pytanie może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, w związku z którą pytanie zostało przedstawione. Do pytania prawnego dołącza się akta sprawy, w związku z którą zostało postawione.

Z powyższych przepisów, a także z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego można wywieść przesłanki pytania prawnego (podmiotową, przedmiotową i funkcjonalną).

Przesłanka podmiotowa określa podmiot mający kompetencję do inicjowania kontroli przepisów prawa przez Trybunał w drodze pytania prawnego. Podmiotem tym może być wyłącznie sąd w rozumieniu art. 175 Konstytucji (por. postanowienie TK z 4 października 2010 r., sygn. P 12/08, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 86), czyli państwowy organ władzy sądowniczej, oddzielony i niezależny od władzy ustawodawczej i wykonawczej (por. postanowienie TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36).

Przesłanka przedmiotowa określa przedmiot pytania prawnego. Może nim być każdy akt normatywny (przepis prawny), a zatem akt ustanawiający normy prawne o charakterze generalnym i abstrakcyjnym (por. postanowienie TK z 29 marca 2000 r., sygn. P 13/99, OTK ZU nr 2/2000, poz. 68). Postępowanie powinno dotyczyć badania zgodności określonego aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą, przy czym jako wzorzec kontroli powinien być wskazany akt normatywny mający wyższą rangę w hierarchicznym systemie prawa niż akt normatywny poddawany kontroli w toku procedury rozpoznawania pytania prawnego (por. postanowienie o sygn. P 12/08).

Przesłanka funkcjonalna wskazuje na związek między pytaniem prawnym a sprawą zawisłą przed sądem. Pytanie prawne może być podniesione wyłącznie na tle konkretnej sprawy, a jego przedmiotem może być wyłącznie przepis prawa, który ma bezpośredni związek z toczącym się postępowaniem (por. postanowienie TK z 10 października 2000 r., sygn. P 10/00, OTK ZU nr 6/2000, poz. 195). Tym samym przedmiotem pytania prawnego może być przepis, który będzie zastosowany przez sąd w toczącym się postępowaniu i w oparciu o który sąd jest zobowiązany wydać stosowne orzeczenie, a więc który będzie stanowił podstawę rozstrzygnięcia (por. postanowienia TK z: 27 lutego 2008 r., sygn. P 31/06, OTK ZU nr 1/A/2008, poz. 24; 4 października 2010 r., sygn. P 12/08 oraz 19 października 2011 r., sygn. P 42/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 92). W drodze pytań prawnych mogą podlegać ocenie Trybunału „te regulacje prawne, które będą wykorzystane (stosowane) w trakcie postępowania sądowego i które mogą doprowadzić organ sądowy do wydania na ich podstawie aktu stosowania prawa (orzeczenia). Mogą to być zarówno przepisy (normy) prawa proceduralnego, wyrażające tryb danego postępowania, jak i przepisy (normy) prawa materialnego, na podstawie których możliwa jest ocena stanów faktycznych. Wreszcie mogą to być przepisy (normy) kompetencyjne i ustrojowe” (wyrok TK z 20 października 2010 r., sygn. P 37/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 79).

Kontrola dokonywana w drodze pytań prawnych ma charakter incydentalny i jest możliwa jedynie w zakresie, w jakim rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem zależy od odpowiedzi na pytanie (por. postanowienia TK z: 22 października 2007 r., sygn. P 24/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 118 oraz 15 kwietnia 2008 r., sygn. P 26/07, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 52). Odpowiedź na pytanie prawne powinna być sądowi niezbędna do prawidłowego rozstrzygnięcia toczącej się przed nim sprawy, a owa zależność powinna być wskazana i uzasadniona przez sąd. Tym samym pytający sąd musi dokładnie uargumentować, dlaczego rozstrzygnięcie toczącej się przed nim sprawy nie jest możliwe bez wydania orzeczenia przez Trybunał (por. wyrok o sygn. P 37/09).

Instytucja pytania prawnego ma charakter subsydiarny. To znaczy, że pytanie prawne jest niedopuszczalne, jeżeli wątpliwości sądu co do zgodności określonego aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą mogą być usunięte w drodze wykładni albo gdy w danej sprawie można zastosować inne, niebudzące wątpliwości przepisy prawne lub akt normatywny (por. postanowienia TK o sygn. P 24/07, sygn. P 31/06, sygn. P 26/07, sygn. P 12/08). Wątpliwości co do zgodności określonego aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą muszą być obiektywnie uzasadnione i na tyle istotne, by potrzebne było ich wyjaśnienie w ramach procedury pytań prawnych przez Trybunał (por. postanowienia o sygn. P 16/03; 1, sygn. P 26/07 oraz z: 19 października 2011 r., sygn. P 42/10, 21 października 2015 r., sygn. P 101/15, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 156; 15 grudnia 2022 r., sygn. P 2/19, OTK ZU A/2022, poz. 83).

2. W rozpoznawanej sprawie sąd pytający zakwestionował normę prawną, którą zrekonstruował z przepisów dwóch ustaw: ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f. lub ustawa o podatku dochodowym) oraz ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i daro-

wizn (Dz. U. z 2023 r. poz. 1774, ze zm.; dalej: u.p.s.d. lub ustawa o podatku od spadków). Zakwestionował on konstytucyjność art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. w związku z art. 4a ust. 1 i 2 u.p.s.d. oraz – w postanowieniu będącym odpowiedzią na uzupełnienie braków formalnych – art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.

Wyjaśniając relewancję pytania prawnego, sąd wskazał, że przedmiotem kontroli są przepisy prawa, w których naruszeniu organ postępowania przygotowawczego upatrywał wyczerpania przez sprawcę znamion przestępstwa skarbowego z art. 54 § 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2023 r. poz. 654, ze zm.; dalej: k.k.s.). Typizacja i określoność znamion czynu zabronionego ze wskazanego przepisu wymaga odwołania się do treści przepisów ustawy o podatku dochodowym. W razie uznania przez Trybunał Konstytucyjny, że przepisy te są niekonstytucyjne, nie można by było przypisać oskarżonemu zarzucanego mu czynu z art. 54 § 2 k.k.s.

Powyższe ustalenia pozwalają stwierdzić, że z punktu widzenia formalnego (bez analizy treści zaskarżonych norm prawnych) pytanie prawne spełnia przesłankę podmiotową (pytanie zadał sąd), przesłankę przedmiotową (pytanie dotyczy przepisów prawnych, a nie ich zastosowania czy wykładni), a także przesłankę funkcjonalną (odpowieź TK będzie miała wpływ na kierunek rozstrzygnięcia sprawy toczącej się przed sądem pytającym). To jednak jeszcze nie przesądza o dopuszczalności merytorycznego rozpoznania sprawy przez Trybunał Konstytucyjny. Wątpliwość budzi bowiem zakres normy, która ma być przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie.

3. W pytaniu prawnym sąd domaga się kontroli konstytucyjności art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d i art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. w związku z art. 4a ust. 1 i 2 u.p.s.d. oraz art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-d u.p.d.o.f.:

„(...) Źródłami przychodów są: (...)

8) odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:

- a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
- b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- d) innych rzeczy,

– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a-c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany”.

W cytowanym przepisie ustawodawca wskazał jako odrębne źródło przychodów odpłatne zbycie wymienionych w nim składników majątkowych podatnika.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., „Przepisów ustawy nie stosuje się do (...) przychodów podlegających przepisom o podatku od spadków i darowizn”.

Regulacja ta wyłącza spod opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychody wynikające w sposób bezpośredni ze zdarzeń powodujących powstanie obowiązku podatkowego w podatku od spadków i darowizn. Dla przewidzianego w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. wyłączenia nie ma znaczenia, czy dany przychód faktycznie został opodatkowany podatkiem od spadków i darowizn. Istotne jest natomiast objęcie tego przychodu regulacjami ustawy o podatku od spadków. To znaczy, że jeśli przychód danego rodzaju jest zwolniony od opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, to nie będą miały do niego

zastosowania przepisy ustawy o podatku dochodowym. Objęcie przychodu zwolnieniem od podatku od spadków i darowizn oznacza bowiem, że podlega on przepisom o tym podatku.

W świetle art. 4a ust. 1 i 2 u.p.s.d.: „Zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyrna i macochę, jeżeli:

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

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

(...)

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

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 u.p.d.o.f., w wysokości, która odpowiada iloczynowi tego dochodu i udziału wydatków poniesionych na własne cele mieszkaniowe w przychodzie z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych, jeżeli począwszy od dnia odpłatnego zbycia, nie później niż w okresie trzech lat od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło odpłatne zbycie, przychód uzyskany ze zbycia tej nieruchomości lub tego prawa majątkowego został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe; udokumentowane wydatki poniesione na te cele uwzględnia się do wysokości przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych. Ustawodawca wprowadził zatem zwolnienie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych dla podatnika, który, w określonym czasie, wydatkuje przychód uzyskany z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c u.p.d.o.f. na cele mieszkaniowe.

Wobec treści wyżej wskazanych przepisów, Trybunał Konstytucyjny zwrócił uwagę, że w sprawie, w której zostało sformułowane pytanie prawne, zarzucone oskarżonemu przestępstwo skarbowe polegało więc na uchyleniu się oskarżonego od opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych przychodu uzyskanego w wyniku sprzedaży nieruchomości, która to sprzedaż nastąpiła przed upływem 5 lat od nabycia przez niego tej nieruchomości i nie została dokonana w wykonaniu działalności gospodarczej. Dana czynność została uznana za odrębne źródło przychodu na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. Obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych odnosił się do sprzedaży nieruchomości uzyskanej w drodze darowizny dokonanej na rzecz sprzedającego przez jego wstępne. Nie dotyczył zbycia nieruchomości darowanej przez pozostałe osoby najbliższe wymienione w art. 4a ust. 1 u.p.s.d. Trybunał Konstytucyjny ustalił, że to art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. ma bezpośredni wpływ na rozstrzygnięcie sprawy zawisłej przed sądem pytającym. Ocena, czy zachowanie oskarżonego wyczerpuje znamiona przestępstwa z art. 54 § 2 k.k.s. i w związku z tym może on być pociągnięty do odpowiedzialności karnej, uzależniona jest od rozstrzygnięcia TK w sprawie zgodności z Konstytucją art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f.

w zakresie, w jakim dotyczy odpłatnego zbycia nieruchomości nabytej uprzednio w drodze darowizny dokonanej przez wstępnych. To znaczy, że art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. b-d u.p.d.o.f. nie jest właściwym przedmiotem kontroli w rozpoznawanej sprawie i rozstrzygnięcie o konstytucyjności tych jednostek redakcyjnych nie ma wpływu na rozstrzygnięcie sprawy przed sądem pytającym.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził także, że przedmiotem orzekania w sprawie zawisłej przed sądem pytającym nie jest odpowiedzialność za przestępstwo skarbowe polegające na naruszeniu przepisów dotyczących zwolnienia od podatku od spadków i darowizn (art. 4a ust. 1 i 2 u.p.s.d. w związku z art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) ani naruszenie przepisów ustawy o podatku dochodowym dotyczących zwolnienia od podatku dochodowego od osób fizycznych dochodów z odpłatnego zbycia nieruchomości, z którego przychód w określonym czasie został wydatkowany na własne cele mieszkaniowe (art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.). Wskazane przepisy nie mają związku z rozstrzygnięciem sprawy toczącej się przed sądem pytającym.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, sąd pytający wskazał te przepisy, by uzasadnić zróżnicowanie podmiotów w zakresie zasad określania zobowiązań podatkowych. Z tego względu przepisy te nie mogą być przedmiotem kontroli w niniejszym pytaniu prawnym.

Powyższe oznacza, że przesłanka funkcjonalna jest spełniona w odniesieniu do normy wynikającej z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f.

4. Sąd pytający zakwestionował zgodność art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. z art. 21 ust. 1, art. 32 ust. 1 i 2 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji.

W odniesieniu do zarzutów wynikających z art. 32 Konstytucji, sąd pytający wyjaśnia w uzasadnieniu pytania prawnego, że nie kwestionuje nakładania przez ustawodawcę określonych obowiązków podatkowych. Nie kwestionuje też prawa ustawodawcy do kształtowania systemu podatkowego przez wprowadzanie różnego rodzaju podatków i regulowania wzajemnych stosunków pomiędzy obowiązkami podatkowymi wynikającymi z różnych ustaw. Jednocześnie sąd uznaje, że zastosowane kryterium podziału jednolitej grupy podatników na dwie, traktowane odmiennie grupy podatników, nie jest usprawiedliwione merytorycznie ani tym bardziej sprawiedliwe. Porównanie przepisów ustawy o podatku dochodowym z ustawą o podatku od spadków prowadzi do wniosku, że podatnicy w analogicznej sytuacji ekonomicznej i społecznej, dokonujący analogicznej czynności prawnej traktowani są w sposób odmienny jedynie z uwagi na przedmiot czynności prawnej. Zdaniem sądu, przedmiot czynności prawnej, tj. nieruchomość, nie jest cechą istotną, która pozwala na różnicowanie podatników dysponujących tą samą cechą istotną i dyskryminowanie podatników, dla których obowiązków podatkowy znajduje uzasadnienie w treści przepisów ustawy o podatku dochodowym.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, argumentacja sądu nie ma uzasadnienia, a w szczególności jest nieadekwatna z punktu widzenia zasady równości i zakazu dyskryminacji. Choć sąd przywołał orzecznictwo dotyczące równości i wyjaśnił treść art. 32 ust. 1 Konstytucji, to jednak błędnie określił cechę relewantną, która umożliwiłaby analizę kwestionowanego przepisu pod względem zgodności z tym przepisem.

Nie można bowiem uznać, że ustawodawca, przez art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. zróżnicował w sposób naruszający standardy konstytucyjne sytuację prawnopodatkową podatników podatku od spadków i darowizn oraz podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy znajdują się mają w analogicznej sytuacji ekonomicznej i społecznej. Trybunał Konstytucyjny bada hierarchiczną zgodność prawa, ale nie dokonuje kontroli poziomej polegającej na ocenie, czy przepisy różnych ustaw są ze sobą zharmonizowane. Trybunał zwraca uwagę, że czym innym jest nabycie określonych przedmiotów majątkowych w drodze darowizny, z ewentualnym obowiązkiem opodatkowania tego nabycia na podstawie przepisów ustawy o podatku od spadków, a czym innym odpłatne zbycie tak nabytych przedmiotów majątkowych, z ewentualnym obowiązkiem opodatkowania na podstawie usta-

wy o podatku dochodowym. Sąd pytający chce w istocie porównać nabycie nieruchomości w drodze darowizny podlegające opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn albo zwolnione od tego opodatkowania na podstawie art. 4a ust. 1 u.p.s.d. ze sprzedażą nieruchomości, podlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych, jeżeli sprzedaż udziałów w nieruchomości nastąpiła przed upływem 5 lat od dnia ich nabycia w drodze darowizny. Należy wyjaśnić, że inne jest w tych sytuacjach źródło powstania obowiązku podatkowego, a tym samym przedmiot opodatkowania. To znaczy, że obowiązek ten odnosi się do innej kategorii podatków.

Wyżej zarysowana sytuacja pokazuje, że odmienne podmioty, niewykazujące istotnej, relewantnej cechy wspólnej, mogą być traktowane w różny sposób i nie wiąże się to z naruszeniem zasady równości wobec prawa. W takim wypadku art. 32 ust. 1 Konstytucji jest zatem nieadekwatnym wzorcem kontroli, a postępowanie powinno podlegać umorzeniu. Pytanie prawne nie może być bowiem polemiką z koncepcją ustawodawcy odnośnie do kształtu systemu podatkowego, gdy nie zostanie wyraźnie wskazane konkretne naruszenie Konstytucji przez określone rozwiązania prawne.

5. Trybunał Konstytucyjny stwierdził też, że nieadekwatnym wzorcem kontroli był art. 32 ust. 2 Konstytucji statuujący zakaz dyskryminacji. Sąd pytający nie wyjaśnił, na czym miałyby polegać dyskryminacja zawarta w kwestionowanej w pytaniu normie prawnej i jakie są kryteria dyskryminacji.

Niewłaściwe było też powołanie przez sąd pytający jako wzorców kontroli art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Wzorce te dotyczą ochrony własności i praw majątkowych. Wobec tego Trybunał Konstytucyjny potwierdza swoje dotychczasowe orzecznictwo dotyczące możliwości kontroli konstytucyjności prawa daninowego z perspektywy ochrony praw majątkowych (por. np. wyroki TK: z 30 stycznia 2001 r., sygn. K 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152).

Zdaniem TK – co do zasady – ciężary publiczne w formie prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników i uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych chronionych na podstawie art. 64 Konstytucji (zob. np. wyroki TK z: 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97).

W kontekście dopuszczalności art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 21 ust. 1 Konstytucji jako wzorców kontroli należy więc odróżnić zagadnienie nałożenia obowiązku podatkowego od zagadnienia określenia przez ustawodawcę zasad, reguł oraz okoliczności, w których obowiązek ten jest realizowany (zob. np. wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65).

Zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z art. 21 ust. 1 i art. 64 Konstytucji pod kątem zachowania właściwej formy i sposobu nakładania obowiązków podatkowych. Dotyczy to zwłaszcza przestrzegania konstytucyjnych zasad uchwalania ustaw podatkowych, spełnienie wymogu określoności przepisów podatkowych i respektowania odpowiedniej *vacatio legis* gdy przepisy te naruszają istotę prawa własności, kształtując obowiązek podatkowy w taki sposób, że prowadzi to do rażącego i nieproporcjonalnego ograniczenia wolności korzystania ze środków majątkowych podatnika, przez co podatek staje się ukrytą formą konfiskaty mienia (zob. np. wyroki TK z: 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 7 czerwca 1999 r.,

sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU A/2016, poz. 100).

W art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., ustawodawca uznał odpłatne zbycie nieruchomości za odrębne źródło przychodów podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Nałożył tym samym obowiązek podatkowy na osoby odpłatnie zbywające nieruchomości w warunkach określonych w tej regulacji. W ocenie TK, wbrew wyjaśnieniom sądu pytającego, w pytaniu prawnym zakwestionowano nałożenie obowiązku podatkowego, tj. działanie materialnoprawne ustawodawcy podatkowego. Zarzuty niekonstytucyjności nie dotyczyły zaś zachowania właściwej formy sposobu nakładania obowiązku podatkowego wynikającego z zaskarżonego przepisu. Nie zakwestionowano też ingerencji w istotę prawa własności przez skarżony przepis.

Sąd pytający uznał, że niezgodność z art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji odnosi się do nałożenia przez ustawodawcę obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych na osoby zbywające odpłatnie nieruchomości uzyskane uprzednio w formie darowizny od swoich wstępnych. Tymczasem konstytucyjnoprawna ocena nakładania danin publicznych (podatków) nie powinna być dokonywana z perspektywy art. 21 ust. 1, art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Z tego względu Trybunał Konstytucyjny nie mógł zbadać merytorycznie zarzutów odnoszących się do wskazanych wzorców kontroli.

W związku z powyższymi ustaleniami postępowanie w sprawie pytania prawnego należało umorzyć ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.