



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 18 lipca 2025 r.

Pozycja 73

WYROK

z dnia 9 lipca 2025 r.

Sygn. akt SK 64/20

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Jarosław Wyrembak – przewodniczący
Stanisław Piotrowicz
Wojciech Sych
Bogdan Święczkowski
Andrzej Zielonacki – sprawozdawca,

po rozpoznaniu w trybie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), na posiedzeniu niejawnym w dniu 9 lipca 2025 r., skargi konstytucyjnej I.O. o zbadanie zgodności:

art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. oraz w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316, ze zm.) z:

- a) art. 84 oraz art. 217 w związku z art. 2 oraz art. 32 ust. 1, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- b) art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316, ze zm.) w zakresie, w jakim uzależnia skorzystanie przez podatnika ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych od złożenia oświadczenia o zameldowaniu, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Orzeczenie zapadło większością głosów.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 7 grudnia 2018 r. I.O. (dalej: skarżąca) wniosła o zbadanie zgodności przez Trybunał Konstytucyjny art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2025 r. poz. 163, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. oraz w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316, ze zm.; dalej: ustawa zmieniająca z 2008 r.) z:

a) art. 84 oraz art. 217 w związku z art. 2 oraz art. 32 ust. 1, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji,

b) art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji.

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

Skarżąca 5 lutego 2008 r. nabyła na podstawie umowy sprzedaży i umowy darowizny w formie aktu notarialnego spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze własnościowe prawo do garażu. Skarżąca 12 maja 2010 r. zbyła na podstawie umowy sprzedaży w formie aktu notarialnego wskazane prawa majątkowe.

Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w L., decyzją z 12 maja 2015 r., określił skarżące zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2010 z tytułu odpłatnego zbycia wskazanych praw majątkowych w wysokości 35 244 zł. Dyrektor Izby Skarbowej w L., decyzją z 14 września 2015 r., po rozpoznaniu odwołania skarżącej od decyzji Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w L. z 12 maja 2015 r., utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Organy obu instancji uznały, że w trakcie postępowania podatkowego skarżąca nie udowodniła w przekonujący sposób, by złożyła oświadczenie o spełnieniu warunków do ulgi meldunkowej w terminie ustawowym, tj. do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, w którym dokonała odpłatnego zbycia praw majątkowych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w L., wyrokiem z 23 marca 2016 r., sygn. akt [...], oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w L. z 14 września 2015 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2010 r. Zdaniem WSA w L., organy podatkowe prawidłowo ustaliły, że w rozpoznawanej sprawie skarżąca nie złożyła wymaganego oświadczenia i nie spełniła tym samym warunku do skorzystania ze zwolnienia podatkowego.

Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z 18 lipca 2018 r., sygn. akt [...], oddalił skargę kasacyjną od wyroku sądu pierwszej instancji. Według NSA, w niniejszej sprawie chodzi przede wszystkim o kwestię oceny prawidłowości dokonanych przez organy podatkowe ustaleń faktycznych oraz ich kontroli przeprowadzonej przez sąd pierwszej instancji. Zarzut naruszenia prawa materialnego został sformułowany przez skarżącą jako błąd subsumpcji i jego zasadność zależy od ustaleń faktycznych w sprawie. W rezultacie bezpodstaw-

ny okazał się zarzut naruszenia prawa materialnego z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. przez jego niewłaściwe zastosowanie. Jednocześnie NSA uznał, że nie można przyjąć, by skarżąca złożyła wymagane prawem oświadczenie i tym samym spełniła warunki do skorzystania ze zwolnienia.

1.2. Zarzuty skarżącej odnoszą się do konstrukcji normatywnej instytucji, która była przewidziana w art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej z 2008 r. Skarżąca podkreśliła, że nie kwestionuje samej instytucji ulgi meldunkowej uregulowanej w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. i wskazanego w tym przepisie warunku jej stosowania (tj. warunku zameldowania), ale zarzuca naruszenie jej praw chronionych przez Konstytucję przez zawarte w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. odesłanie do stosowania art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. oraz wymogu złożenia w odpowiednim terminie oświadczenia o zameldowaniu.

Według skarżącej 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 przez oświadczenie podatnika, które wcale nie musi odpowiadać stanowi faktycznemu.

Skarżąca wskazała na niejednolite orzecznictwo sądów administracyjnych w przedmiocie interpretacji zasad stosowania ulgi przewidzianej w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., co jej zdaniem dowodzi niejasności warunku określonego w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. Ponadto z art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w związku z art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej z 2008 r. nie wynika nawet, w jakiej formie podatnik zobowiązany był do złożenia przewidzianego w przepisie oświadczenia o spełnieniu warunków zwolnienia, co skutkowało podejmowaniem przez organy władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych o uznaniu prawa do zastosowania ulgi albo jego odmowie. O naruszeniu zasad prawidłowej legislacji przez zaskarżone przepisy świadczy również to, że ustawodawca 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. Aby zatem skorzystać z ulgi meldunkowej, podatnik musiał zapoznać się nie z właściwą ustawą podatkową, 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 do 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 naruszenie przez art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej z 2008 r. wymogów wynikających z art. 217 Konstytucji. Skarżąca zauważyła, że wymóg jasności prawa, który jest bezpośrednio związany z poziomem jego komunikatywności, ma szczególne znaczenie w sytuacji wykorzystania przez ustawodawcę konstrukcji odesłania w danym przepisie. W sytuacjach, 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 tego pierwszego powinny być sformułowane odpowiednie odesłania. W stanie prawnym obowiązującym od 1 stycznia 2009 r. przepisy u.p.d.o.f. nie zawierały odesłania do przepisów ustawy zmieniającej z 2008 r.

Skarżąca podniosła, że 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 wykona-

nia. Z zaskarżonych przepisów nie wynika bowiem wprost, że niezłożenie oświadczenia w terminie ustawowym (tj. wraz z deklaracją podatkową za rok, w którym zbyto nieruchomości) powoduje definitywną utratę prawa do ulgi podatkowej.

Zdaniem skarżącej nałożony na podatników obowiązek złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do skorzystania z ulgi meldunkowej w żaden sposób nie wiązał się z celem, jaki to zwolnienie podatkowe miało osiągnąć, a zatem nie był proporcjonalny w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji. Podatnicy zostali bowiem zobowiązani do złożenia oświadczenia wiedzy, które wyłącznie potwierdzało obiektywnie zaistniały wcześniej stan faktyczny (zameldowanie, tj. dopełnienie tzw. obowiązku meldunkowego i zamieszkiwanie (pobyt stały) w sprzedawanej nieruchomości). Fakt zameldowania podatnika w zbywanej nieruchomości przez okres co najmniej 12 miesięcy poprzedzających zbycie mógł tymczasem zostać z łatwością ustalony przez organ podatkowy. Mimo to ustawodawca zdecydował się wprowadzić dodatkowy wymóg 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.

Ponadto cel wprowadzenia obowiązku złożenia oświadczenia jest zupełnie 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, ponieważ nie jest środkiem najmniej dolegliwym ani niezbędnym.

Skarżąca upatruje naruszenie zasady równej ochrony 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 wymogu 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/ zamieszkiwał przez ustawowo wskazany czas, nabytej w latach 2007-2008 w celu zaspakajania własnych potrzeb mieszkaniowych).

Według skarżącej prawodawca zróżnicował prawa i obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej, ponieważ wyodrębnił grupę 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 wprowadził jednak dodatkowy wymóg 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. W konsekwencji, podatnicy, którzy nabyli (wybudowali) nieruchomości w latach 2007-2008, zameldowani przez okres co najmniej 12 miesięcy przed datą zbycia i którzy złożyli po 1 stycznia 2009 r. oświadczenie, mogli skorzystać z ulgi, natomiast prawa takiego odmówiono podatnikom, którzy również byli zameldowani przez okres co najmniej 12 miesięcy przed datą zbycia, lecz nie złożyli stosownego oświadczenia.

Skarżąca upatruje niekonstytucyjności art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. oraz w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej z 2008 r. również w tym, że przepis ten narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie

prawa oraz zasadę bezpieczeństwa prawnego. Zdaniem skarżącej prawodawca wprowadził obowiązek składania oświadczeń o spełnieniu kryterium minimalnego czasu zameldowania jedynie w określonym terminie, który jest przejawem nadmiernego i nieproporcjonalnego formalizmu i okazał się swoistą pułapką dla tych podatników, którzy nie spełnili dodatkowego wymogu złożenia oświadczenia wraz z deklaracją podatkową. Jednocześnie organ podatkowy w sposób arbitralny 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 związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej z 2008 r. nie uregulował formy, w jakiej oświadczenie to ma być złożone.

2. Postanowieniem z 21 maja 2020 r., sygn. Ts 173/18, OTK ZU B/2020, poz. 240, Trybunał Konstytucyjny postanowił nadać dalszy bieg skardze konstytucyjnej.

3. W piśmie z 6 lipca 2020 r. Rzecznik Praw Obywatelskich zgłosił udział w postępowaniu i zajął stanowisko, że art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. oraz w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej z 2008 r., jest niezgodny z art. 84 oraz art. 217 w związku z art. 2, a także art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

4. W imieniu Sejmu stanowisko w sprawie zajął Marszałek Sejmu, który w piśmie z 29 kwietnia 2021 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. oraz w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej z 2008 r. w zakresie, w jakim przesłanką skorzystania ze zwolnienia podatkowego czyni złożenie oświadczenia o zameldowaniu, jest niezgodny z art. 217 Konstytucji w związku z art. 2 (zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasada poprawnej legislacji), art. 32 ust. 1, art. 31 ust. 3 oraz art. 64 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji.

Ponadto Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

5. Prokurator Generalny, w piśmie z 14 marca 2022 r., zajął stanowisko, że art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. c u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej z 2008 r. w zakresie, w jakim uzależniają skorzystanie przez podatnika ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych od przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia, po 31 grudnia 2008 r., spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego nabytego przez niego w latach 2007-2008, w którym to lokalu był zameldowany na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, od złożenia w określonym terminie oświadczenia o spełnieniu warunków do tegoż zwolnienia we właściwym urzędzie skarbowym, są zgodne z art. 2, art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji oraz są niezgodne z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, a także art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

W pozostałym zakresie, zgodnie ze stanowiskiem Prokuratora Generalnego, postępowanie podlega umorzeniu ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

6. W piśmie z 6 czerwca 2025 r. Rzecznik Praw Obywatelskich wycofał zgłoszenie udziału w postępowaniu wraz ze stanowiskiem.

II

Zgodnie z art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393) Trybunał może rozpoznać wniosek, pytanie prawne albo skargę konstytucyjną na posiedzeniu niejawnym, jeżeli m.in. pisemne stanowiska wszystkich uczestników postępowania oraz pozostałe dowody zgromadzone w sprawie stanowią wystarczającą podstawę do wydania orzeczenia. Trybunał uznał, że w niniejszej sprawie przesłanka ta została spełniona.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot i zakres zaskarżenia.

1.1. W skardze konstytucyjnej z 7 grudnia 2020 r. I.O. (dalej: skarżąca) wniosła o zbadanie zgodności przez Trybunał Konstytucyjny art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (obecnie: Dz. U. z 2025 r. poz. 163, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. oraz w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 209, poz. 1316, ze zm.; dalej: ustawa zmieniająca z 2008 r.) z:

a) art. 84 oraz art. 217 w związku z art. 2 oraz art. 32 ust. 1, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji,

b) art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji.

1.2. Zaskarżone przepisy mają następujące brzmienie:

Artykuł 21 ust. 21 u.p.d.o.f.:

„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”.

Artykuł 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”.

Artykuł 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej z 2008 r.:

„1. 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 (odda-

nych 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.”;

„3. 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”.

1.3. Zaskarżone art. 21 ust. 21 i art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. zostały 1 stycznia 2009 r. uchylone ustawą zmieniającą z 2008 r. Zgodnie z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej z 2008 r., mają one jednak zastosowanie do przychodów uzyskanych z odpłatnego zbycia, po 31 grudnia 2008 r., określonych nieruchomości i praw majątkowych nabytych w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r.

Zgodnie z art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy 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), postępowanie podlega umorzeniu na posiedzeniu niejawnym, jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Wyjątek od tej zasady statuuje art. 59 ust. 3 u.o.t.p.TK, w myśl którego postępowania nie umarza się, jeżeli wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

Wskazane przepisy, będące odpowiednikiem art. 39 ust. 1 pkt 3 i ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.), mają swoje utrwalone znaczenie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego.

Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje stanowisko zajęte w licznych wcześniejszych orzeczeniach, zgodnie z którym przepis obowiązuje w systemie prawa, dopóki na jego podstawie są lub mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa, a utrata mocy obowiązującej jako przesłanka umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym następuje dopiero wówczas, gdy przepis ten nie może być stosowany do jakiegokolwiek sytuacji faktycznej. Przedmiotem kontroli mogą stać się bowiem wszystkie normy prawa obowiązującego. W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał pogląd, że formalne uchylenie lub zmiana przepisu nie zawsze oznacza utratę mocy obowiązującej wyrażonych w nim norm prawnych – w szczególności w tym sensie, że za przepis zachowujący moc obowiązującą należy uznawać taki przepis, który wprawdzie został formalnie derogowany, ale nadal ma zastosowanie do ustalania skutków zdarzeń zaistniałych w czasie, w którym ten przepis obowiązywał (zob. postanowienie z 28 listopada 2001 r., sygn. SK 5/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 266).

Z kolei wyjaśniając, na czym polega konieczność ochrony konstytucyjnych wolności i praw, Trybunał Konstytucyjny zwracał uwagę, że przesłanką uzasadniającą kontrolę konstytucyjności przepisu jest ustalenie, iż zachodzi związek pomiędzy daną regulacją a ochroną konstytucyjnych praw i wolności. Związek ten zachodzi wówczas, gdy spełnione są trzy przesłanki:

- po pierwsze, przepis będący przedmiotem oceny zawiera treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych;
- po drugie, nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim ów przepis utracił moc obowiązującą;

– po trzecie, ewentualna eliminacja danego przepisu z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek do przywrócenia ochrony praw naruszonych obowiązywaniem kwestionowanej regulacji prawnej.

O ile uwzględnienie powyższych przesłanek nie da wyniku jednoznacznego, o tyle za trafną należy uznać swoistą dyrektywę interpretacyjną art. 59 ust. 3 u.o.t.p.TK, zgodnie z którą w razie wątpliwości w tym względzie domniemanie przemawia na rzecz merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej (zob. wyrok z 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85).

Zaskarżone przepisy w zakresie, w jakim dotyczą zastosowania tzw. ulgi meldunkowej, zachowują zatem moc obowiązującą w rozumieniu art. 59 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK, jeżeli na ich podstawie mogą być podejmowane indywidualne akty stosowania prawa. Zgodnie z regulacją intertemporalną, miarodajną dla spraw podatkowych, przepisy prawa mają zastosowanie do stanów faktycznych, jakie zaistniały w okresie ich obowiązywania. Wynika to z zasady *tempus regit actum*, zgodnie z którą sądy administracyjne mają obowiązek orzekania na podstawie akt sprawy, a więc w oparciu o stan faktyczny i prawny istniejący w dniu wydania kontrolowanej decyzji (zob. art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz. U. z 2024 r. poz. 935, ze zm.).

Nawet jednak przyjęcie, że zaskarżone przepisy wyczerpały swoje zastosowanie z uwagi na upływ czasu, to na mocy art. 59 ust. 3 u.o.t.p.TK Trybunał nie umarza postępowania z przyczyny utraty ich mocy obowiązującej przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał, jeżeli wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w niniejszej sprawie zachodzą przesłanki uzasadniające merytoryczne rozpatrzenie skargi konstytucyjnej, ponieważ wydanie orzeczenia jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Przepisy będące przedmiotem zaskarżenia zawierają treści normatywne odnoszące się do sfery praw i wolności konstytucyjnie chronionych, tj. prawa własności. Nie istnieje żaden alternatywny instrument prawny (poza ewentualnym uznaniem przepisu za niekonstytucyjny), który mógłby spowodować zmianę sytuacji prawnej ukształtowanej definitywnie, zanim zaskarżone przepisy utraciły moc obowiązującą. I wreszcie, ewentualna eliminacja tych przepisów z systemu prawnego stanowić będzie skuteczny środek do przywrócenia ochrony praw naruszonych obowiązywaniem kwestionowanej regulacji prawnej.

1.4. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji: „Każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”.

Przedmiotem skargi konstytucyjnej mogą być zatem tylko takie przepisy, które wykazują podwójną kwalifikację: po pierwsze – stanowią normatywną podstawę wydanego w sprawie skarżącego ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, po drugie – ich treść normatywna narusza określone w Konstytucji wolności lub prawa przysługujące skarżącemu. Innymi słowy, przedmiotem badania Trybunału Konstytucyjnego są nie akty stosowania prawa, a więc orzeczenia lub ostateczne decyzje zapadłe w indywidualnych sprawach, lecz akty normatywne, na podstawie których rozstrzygnięcia te zostały wydane. Trybunał Konstytucyjny jest powołany do orzekania w sprawach zgodności z Konstytucją aktów normatywnych, w celu wyeliminowania z systemu prawnego przepisów niezgodnych z Konstytucją. Nie leży natomiast w kompetencji Trybunału Konstytucyjnego kontrola prawidłowości ustaleń sądów (organów administracji publicznej) ani sprawowanie kontroli sposobu wykładni obowiązujących przepisów, ich stosowania lub niestosowania przez sądy (or-

gany administracji publicznej) orzekające w indywidualnych sprawach (zob. postanowienia TK z: 19 października 2004 r., sygn. SK 13/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 101; 30 czerwca 2008 r., sygn. SK 15/07, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 98; 2 grudnia 2010 r., sygn. SK 11/10, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 131; 17 maja 2017 r., sygn. SK 7/16, OTK ZU A/2017, poz. 42 i 5 czerwca 2019 r., sygn. SK 29/18, OTK ZU A/2019, poz. 28).

W konsekwencji skarżący musi wykazać, że zaskarżone przepisy posiadają taką podwójną kwalifikację, a więc były podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie skarżącego oraz że to w treści normatywnej tych przepisów tkwi bezpośrednia przyczyna naruszenia określonych w Konstytucji wolności i praw skarżącego (por. art. 53 ust. 1 u.o.t.p.TK). Zatem musi istnieć ścisły, merytoryczny związek między treścią normatywną zaskarżonej regulacji, treścią wydanego na podstawie tej regulacji ostatecznego rozstrzygnięcia organu władzy publicznej dotyczącego sfery wolności i praw konstytucyjnych skarżącego oraz podniesionym przez skarżącego w skardze konstytucyjnej naruszeniem wolności lub praw konstytucyjnych (zob. postanowienie TK z 10 stycznia 2023 r., sygn. SK 18/21, OTK ZU A/2023, poz. 23).

Odnosząc wskazane wymagania formalne do rozpatrywanej sprawy, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że podstawą ostatecznego orzeczenia w sprawie skarżącej był art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. c u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej z 2008 r.

W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że przedmiotem kontroli może być treść normatywna zawarta w wymienionych przepisach, a w pozostałym zakresie, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK, umorzył postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

2. Problem konstytucyjny.

Problem konstytucyjny w niniejszej sprawie dotyczy zgodności z Konstytucją warunku uzależniającego skorzystanie przez podatnika ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych od przychodu uzyskanego z odpłatnego zbycia, po 31 grudnia 2008 r., spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego nabytego przez niego w latach 2007-2008, w którym to lokalu był zameldowany na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, od złożenia w określonym terminie oświadczenia o tym zameldowaniu we właściwym urzędzie skarbowym.

3. Wzorce kontroli.

3.1. Skarga konstytucyjna musi zawierać w szczególności wskazanie, która konstytucyjna wolność lub które prawo skarżącego i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone oraz uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub wskazanym prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 u.o.t.p.TK).

Trybunał przy orzekaniu jest związany zakresem zaskarżenia wskazanym we wniosku, pytaniu prawnym albo skardze konstytucyjnej. Zakres zaskarżenia obejmuje wskazanie kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części (określenie przedmiotu kontroli) oraz sformułowanie zarzutu niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą (wskazanie wzorca kontroli) – art. 67 ust. 1 i 2 u.o.t.p.TK.

3.2. W *petitum* skargi jako wzorce kontroli zaskarżonej regulacji zostały wskazane dwie grupy przepisów: 1) art. 84 oraz art. 217 w związku z art. 2 oraz art. 32 ust. 1, a także art. 31 ust. 3 Konstytucji, 2) art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 21 ust. 1 Konstytucji.

Analiza uzasadnienia skargi uwzględniająca zasadę *falsa demonstratio non nocet*, zgodnie z którą decydujące znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie, doprowadziła Trybunał Konstytucyjny do wniosku, że postawione zarzuty niezgodności zaskarżonej regulacji z zasadami poprawnej legislacji, proporcjonalności i równości (s. 8-27 skargi), a także zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz bezpieczeństwa prawnego (s. 27-29 skargi) w istocie powiązane są z konstytucyjnymi gwarancjami ochrony prawa własności.

3.3. Wskazane przez skarżącą jako wzorce kontroli art. 64 ust. 1, 2 i 3 Konstytucji stanowią: „Każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia” (ust. 1); „Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej” (ust. 2); „Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności” (ust. 3).

Każdy z trzech ustępów art. 64 Konstytucji reguluje odmienny zakres zagadnień: pierwszy przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony; drugi stanowi, że wymienione prawa podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej; trzeci reguluje dopuszczalność ograniczania prawa własności.

Z kolei zgodnie z art. 21 ust. 1 Konstytucji „Rzeczpospolita Polska chroni własność i prawo dziedziczenia”. Wyrażona w tym przepisie norma należy do podstawowych zasad ustrojowych Rzeczypospolitej Polskiej, co wynika z faktu zamieszczenia go w rozdziale I ustawy zasadniczej, zatytułowanym „Rzeczpospolita”. Zagwarantowanie ochrony własności i prawa dziedziczenia jest konstytucyjną powinnością państwa, przy czym powinność ta urzeczywistniana jest zarówno przez działania o charakterze prawodawczym (ukształtowanie podstawowych instytucji prawnych konkretyzujących treść własności i prawa dziedziczenia, określenie środków ich ochrony), jak i faktyczne czynności organów państwa, mające za przedmiot dobra stanowiące własność oraz prawo dziedziczenia jakiejś osoby. Ustrojowy charakter wskazanego przepisu stanowi wartość wyznaczającą kierunek interpretacji zarówno art. 64 Konstytucji, jak i unormowań zawartych w ustawodawstwie zwykłym (por. wyroki TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. P 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3 oraz 10 stycznia 2012 r., sygn. SK 25/09, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 1).

W myśl art. 79 ust. 1 Konstytucji wzorcem kontroli w postępowaniu ze skargi konstytucyjnej może być tylko taki przepis ustawy zasadniczej, który wyraża prawa podmiotowe: jego adresatem musi być obywatel (lub inny podmiot prawa), przepis ten kształtuje sytuację prawną podmiotu (np. przyznaje mu uprawnienia). Wzorcem kontroli nie może być zatem przepis określający tylko ogólne zasady ustrojowe, adresowane do ustawodawcy i dotyczące sposobu wykonywania przez niego kompetencji do regulowania poszczególnych dziedzin życia społecznego (por. postanowienia TK z: 26 czerwca 2002 r., sygn. SK 1/02, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 53; 18 lipca 2005 r., sygn. SK 25/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 85 oraz 3 listopada 2004 r., sygn. SK 24/01, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 111, a także wyrok TK z 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2). Niemniej jednak unormowanie art. 21 ust. 1 Konstytucji – mimo że należące do zasad ustrojowych – może być przywołane pomocniczo dla umocnienia kontekstu konstytucyjnego żądań skargi konstytucyjnej (tak wyroki TK z 20 kwietnia 2009 r., sygn. SK 55/08, OTK ZU nr 4/A/2009, poz. 50 oraz 10 stycznia 2012 r., sygn. SK 25/09).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał znaczenie gwarancji zawartych w art. 64 ust. 2 Konstytucji. Ochronie konstytucyjnej na tej podstawie są poddane zarówno prawo własności w rozumieniu prawa cywilnego, jak i inne prawa majątkowe. Trybunał Konstytucyjny zwracał uwagę, że przywołany przepis dopełnia regulację zawartą w art. 21 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 Konstytucji, nawiązując jednocześnie – w perspektywie konstytucyjnej regulacji ochrony własności – do ogólnej normy art. 32 ust. 1 zdanie pierwsze Konstytucji statuującej zasadę równości. Istotą regulacji z art. 64 ust. 2 Konstytucji jest podkreślenie, że ochrona własności i innych praw majątkowych nie może być różnicowana z uwagi na charakter podmiotu danego prawa (zob. wyroki TK z 25 lutego 1999 r., sygn. K 23/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 25 oraz z 28 października 2003 r., sygn. P 3/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82). Artykuł 64 ust. 2 Konstytucji nie tylko nawiązuje do zasady równości, lecz także daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej (por. wyroki z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 2 czerwca 1999 r., sygn. K 34/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 94 oraz 14 marca 2006 r., sygn. SK 4/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 29). W wyroku z 12 grudnia 2005 r., sygn. SK 20/04, Trybunał stwierdził, że: „Ochrona prawa majątkowego, o której mowa w art. 64 ust. 2 Konstytucji, nie oznacza gwarancji określonej treści prawa majątkowego. W orzecznictwie Trybunału prezentowany jest pogląd, że na gruncie art. 64 ust. 2 Konstytucji można wskazać dwa aspekty ochrony konstytucyjnej praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego:

- po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na posiadane cechy osobowe czy inne szczególne przymioty;
- po drugie, ochrona praw podmiotowych musi być równa dla wszystkich tych podmiotów. Oznacza to, że ustawodawca, tworząc określone prawa majątkowe i mając szeroką swobodę w kreowaniu ich treści, musi liczyć się z koniecznością respektowania zasad wskazanych w art. 64 Konstytucji” (OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 133).

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału, zasada równości wobec prawa, wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji, 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. Omawiana zasada nakazuje zatem 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 mają taką cechę oraz podmiotom, które jej nie mają.

Ocena regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości wymaga rozpatrzenia trzech zagadnień.

Po pierwsze, należy ustalić, czy można wskazać wspólną cechę istotną, uzasadniającą równe traktowanie określonych podmiotów, co wymaga przeprowadzenia analizy treści i celu aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna.

Po drugie, konieczne jest stwierdzenie, czy prawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej.

Po trzecie wreszcie, jeżeli prawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną cechą istotną, to w związku z tym, 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 1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania; 3) kryterium różnicowa-

nia pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Należy przy tym pamiętać, że – wobec przyznania prawodawcy w ustawie zasadniczej szerokiego zakresu swobody regulacyjnej – przy orzekaniu przez sąd konstytucyjny o zgodności określonego unormowania z zasadą równości, ze względu na konieczność stosowania w tym wypadku kryteriów ocennych, niezbędne jest zachowanie pewnej powściągliwości, zwłaszcza jeżeli weźmie się pod uwagę domniemanie konstytucyjności ustanowionych przepisów prawnych (zob. np. wyrok pełnego składu TK z 19 grudnia 2012 r., sygn. K 9/12, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 136 i powołane tam orzecznictwo).

W orzecznictwie Trybunału podkreśla się, że uregulowanie w art. 64 ust. 3 Konstytucji przesłanek ograniczania własności nie wyłącza stosowania generalnej zasady proporcjonalności ograniczania praw i wolności konstytucyjnych, wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W przypadku zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności w związku z ograniczaniem prawa własności art. 31 ust. 3 Konstytucji powinien spełniać rolę podstawową, natomiast art. 64 ust. 3 Konstytucji traktować należy jako konstytucyjne potwierdzenie ogólnej dopuszczalności wprowadzania ograniczeń tego prawa (zob. wyroki TK z: 25 maja 1999 r., sygn. SK 9/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 78 oraz 29 lipca 2013 r., sygn. SK 12/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 87). W związku z tym ocena konstytucyjnej dopuszczalności ustawowego ograniczania prawa własności musi uwzględniać wymagania przewidziane w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Przekroczenie ram proporcjonalności ingerencji i naruszenie art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji powoduje naruszenie ogólnej gwarancji ochrony prawa własności – art. 64 ust. 1 Konstytucji (zob. wyrok TK z 29 lipca 2013 r., sygn. SK 12/12).

Na podstawie art. 64 ust. 3 i art. 31 ust. 3 Konstytucji dopuszcza się ograniczenie własności wyłącznie w drodze ustawy oraz zakazuje naruszenia istoty prawa własności. Artykuł 31 ust. 3 Konstytucji wskazuje ponadto podstawową przesłankę dopuszczalności ograniczeń, którą stanowi konieczność takiego ograniczenia w demokratycznym państwie prawnym, ze względu na wymienione w tym postanowieniu enumeratywnie dobra (wartości): bezpieczeństwo państwa i porządek publiczny, ochrona środowiska, zdrowia i moralności publicznej oraz ochrona wolności i praw innych osób.

Ustanowiona w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasada proporcjonalności była wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału. Stosownie do tej zasady ograniczenia wolności i praw są dopuszczalne, jeżeli: 1) wprowadzona regulacja ustawowa jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (kryterium przydatności), 2) regulacja ta jest niezbędna do ochrony interesu publicznego, któremu służy (kryterium konieczności), 3) jej korzyści pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (kryterium proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu). Zasada ta kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. To znaczy, że spośród możliwych środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia założonych celów, a zarazem jak najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu (zob. np. wyroki TK z: 11 kwietnia 2000 r., sygn. K 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86; 11 kwietnia 2006 r., sygn. SK 57/04, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 43 i 10 czerwca 2008 r., sygn. SK 17/07, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 78).

Zasada proporcjonalności wywiedziona jest jednak nie tylko z art. 31 ust. 3, lecz także z art. 2 ustawy zasadniczej. W pierwszym wypadku rozpatrywana zasada dotyczy przepisów prawnych przewidujących ograniczenia praw i wolności człowieka i obywatela, natomiast w drugim wypadku odnosi się przede wszystkim do regulacji nakładających określone powinności, bez związku jednak z ingerencją w konstytucyjne prawa lub wolności oraz – wyjątkowo – do regulacji, które ograniczają wprawdzie prawa lub wolności konstytucyjne, ale nie

podlegają kontroli z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ponieważ co do zasady zgodność z Konstytucją regulacji daninowej nie może być kwestionowana w związku z zarzutem nadmiernego fiskalizmu, to adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności takiej regulacji jest właśnie zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji.

Ingerencja w sferę prawa własności należy bowiem do zasadniczej treści podatku i innych danin publicznych. Ma ona przy tym wyraźną podstawę konstytucyjną w art. 84 i art. 217 Konstytucji, z których to przepisów – ujmowanych samodzielnie lub łącznie – wywodzi się liczne zasady konstytucyjne, w tym przede wszystkim zasadę władztwa daninowego państwa, upoważniającą organy władzy publicznej do stanowienia i egzekwowania regulacji podatkowych oraz zasadę powszechności opodatkowania, nakazującą wszystkim podporządkowanie się takim regulacjom. Powołane przepisy stanowią podstawę ograniczania chronionych konstytucyjnie prawa własności i innych praw majątkowych, wyłączając w rozważanym zakresie, przynajmniej co do zasady, zastosowanie art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji (zob. wyrok TK z 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26).

Nałożenie na podstawie Konstytucji 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 łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategorii ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, lecz należy ją rozpatrywać w kategorii relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony (por. np. wyroki z: 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; 27 lipca 2004 r., sygn. SK 9/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71; 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136).

Jednocześnie Trybunał podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko, że art. 64 ust. 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji mogą być adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daninowego w dwóch wypadkach. Po pierwsze, kiedy ustawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym (np. przez nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia). Po drugie, jeżeli regulacje daninowe normują nie sferę nakładania obowiązków daninowych, ale sferę realizacji tego obowiązku. Oznacza to możliwość powoływania omawianych wzorców w odniesieniu do zagadnień normowanych przepisami prawa daninowego związanych np. ze zwrotem podatku (zob. wyrok TK z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07), z wymogami formalnymi, których spełnienie umożliwia obniżenie kwoty podatku (zob. wyrok TK z 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50), z deklaracjami majątkowymi mającymi ułatwić organom podatkowym pozyskiwanie informacji (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Zgodnie z art. 2 Konstytucji „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Wyrażona w tym przepisie zasada państwa prawnego jest zbiorczym określeniem wielu reguł i zasad, które nie zostały *expressis verbis* ujęte w przepisach konstytucyjnych, jednak wynikają z aksjologii oraz istoty idei państwa prawa (zob. np. wyroki TK z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98 i 26 lutego 2003 r., sygn. K 1/01, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 15).

Komponentami zasady państwa prawnego są m.in. zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasada bezpieczeństwa prawnego oraz zasady poprawnej legislacji.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, określana także jako zasada lojalności państwa wobec obywatela, wyraża się w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, że 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. Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać ich adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania (zob. wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29).

Zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa wiąże się z bezpieczeństwem prawnym, gdyż „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 jej 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” (zob. wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138).

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat zasad poprawnej legislacji, wskazując, że zasady te są funkcjonalnie związane z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa, a same zasady obejmują między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów, które winny być formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza zaś obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla adresatów, którzy mogą oczekiwać od racjonalnego ustawodawcy stanowienia norm niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności obowiązków i praw, by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie. 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 wysławianą normę oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu. Trybunał Konstytucyjny wskazywał też wielokrotnie, że przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niekonstytucyjności (zob. np. wyroki z: 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13; 27 listopada 2006 r., sygn. K 47/04, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 153; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103 i 3 grudnia 2013 r., sygn. P 40/12, OTK ZU nr 9/A/2013, poz. 133).

Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że stwierdzenie niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie 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 wska-

zanych 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.

Nie sposób przy tym *in abstracto* wyznaczyć granicę pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej precyzji ulega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności posługiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.

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. 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.

Zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji, jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Należy przy tym stanowczo podkreślić, że również wówczas, gdy przedmiotem postępowania toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym są przepisy nieprecyzyjne czy niejednoznaczne, kontrola merytoryczna nie dotyczy praktyki stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. Skoro we wskazanym wypadku przedmiotem zastrzeżeń jest jakość budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły albo zaniechały jakichś działań. Biorąc pod uwagę, że w rozważanej sytuacji nie istnieje inna metoda ustalenia, czy badane uregulowanie jest konstytucyjne, rozstrzygnięcie kwestii zgodności z ustawą zasadniczą z konieczności wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej interpretacji zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, z uwzględnieniem jednak stanowiska wypracowanego w praktyce stosowania prawa, w tym przede wszystkim poglądów judykatury, a w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działania tego rodzaju nie można w żadnym razie utożsamiać z dokonywaniem przez Trybunał powszechnie wiążącej wykładni ak-

tów normatywnych (zob. wyroki TK z: 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79 i 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU A/2018, poz. 2).

4. Kwestia zgodności kontrolowanej regulacji z Konstytucją.

4.1. Odnosząc przedstawione powyżej ustalenia do zarzutów sformułowanych w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej, Trybunał Konstytucyjny w pierwszej kolejności rozpoznał zarzut nieproporcjonalnego (nadmiernego) ograniczenia własności i innych praw majątkowych.

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zaskarżone unormowanie uzależnia skorzystanie przez podatnika ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych od złożenia oświadczenia o zameldowaniu, a tym samym należy do sfery realizacji obowiązku daninowego, a nie sfery nakładania tego obowiązku. Równocześnie konstrukcja zaskarżonych przepisów, prowadząc do pozbawienia podatnika prawa do tzw. ulgi meldunkowej, powoduje, że ma on obowiązek uiszczyć z posiadanych środków majątkowych podatek dochodowy od przychodu uzyskanego ze sprzedaży, po 31 grudnia 2008 r., spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego, nabytego przez tego podatnika w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. Z tego powodu art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji mogą być adekwatnymi wzorcami kontroli zaskarżonych przepisów w zakresie, w jakim uzależniają skorzystanie przez podatnika ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych od złożenia oświadczenia o zameldowaniu.

Z analizy przebiegu prac ustawodawczych wynika, że celem wprowadzenia tzw. ulgi mieszkaniowej miało być przede wszystkim ograniczenie spekulacji na rynku mieszkań. Na posiedzeniu Komisji Finansów Publicznych 14 września 2006 r. podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów Jarosław Neneman wyjaśniał, iż „Dobrze się stało, że w zaawansowanej dyskusji zastanawiamy się, czemu te przepisy mają służyć. Celem nie jest zwiększenie fiskalizmu ani dostarczenie dodatkowych kłopotów branży budowlanej. Celem przepisów jest likwidacja dzisiejszego systemu, ponieważ jest on niedobry. Ci z państwa, którzy są związani z branżą budowlaną, słyszą często, że ludzie podejmują różne dziwne decyzje odnośnie zakupu mieszkania, tylko po to, aby nie zapłacić podatku, choć nie jest wcale potrzebne, albo też czekają ze sprzedażą 5 lat, zawierają różne umowy przedwstępne... System powinien być prosty. Jeżeli uwzględnimy poprawkę, którą zapowiedziała pani poseł Barbara Bubula, od sprzedaży własnego mieszkania nie będzie się płacić podatku. W ten sposób 98-99% transakcji na rynku będzie zwolnionych z podatku. Podatek będą płacić tylko osoby, które spekulują nieruchomościami albo z różnych przyczyn mają więcej niż jedną nieruchomość. Generalnie mówiąc, nie będą to raczej osoby w złej sytuacji finansowej” (Biuletyn z posiedzenia Komisji Finansów Publicznych (nr 91) z 14 września 2006 r., nr 1092/V kadencja Sejmu, s. 10).

Można zatem przyjąć, że *ratio legis* tzw. ulgi meldunkowej polegało na doprowadzeniu do zwolnienia z opodatkowania odpłatnego zbycia budynku lub lokalu mieszkalnego w każdym przypadku, gdy ich celem miała być poprawa bytu rodziny, a zbycie nie miało charakteru spekulacyjnego. W konsekwencji ustawodawca jako warunek zwolnienia wskazał na okoliczność bycia zameldowanym w budynku lub lokalu mieszkalnym na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia. Ustawodawca dążył do objęcia zwolnieniem osób, które faktycznie zamieszkiwały w danym budynku lub lokalu przez wskazany okres, czego jedynie obiektywnym potwierdzeniem miało być zameldowanie.

Uwzględniwszy wskazany cel ulgi meldunkowej, za uzasadnione należy uznać wprowadzenie przez ustawodawcę przesłanki uzyskania prawa do niej w postaci zameldowania podatnika na pobyt stały w budynku lub lokalu mieszkalnym przez okres co najmniej 12 mie-

sięcy przed zbyciem tegoż budynku lub lokalu. Spełnienie tej przesłanki przez podatnika potwierdza bowiem, że nabycie, a następnie zbycie budynku lub lokalu mieszkalnego nie miało charakteru spekulacyjnego.

Przepisy dotyczące realizacji obowiązku meldunkowego służą formalnemu potwierdzeniu miejsca zamieszkania określonej osoby fizycznej. Zgodnie z art. 24 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności (Dz. U. z 2025 r. poz. 274, ze zm.; dalej: ustawa o ewidencji ludności), obywatel polski przebywający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej jest obowiązany wykonywać obowiązek meldunkowy określony w ustawie (ust. 1), który polega m.in. na zameldowaniu się w miejscu pobytu stałego lub czasowego (ust. 2 pkt 1) oraz wymeldowaniu się z tegoż miejsca pobytu (ust. 2 pkt 2). Pobytem stałym jest zamieszkanie w określonej miejscowości pod oznaczonym adresem z zamiarem stałego przebywania (art. 25 ust. 1 ustawy o ewidencji ludności). Zgodnie z art. 28 ust. 4 ustawy o ewidencji ludności zameldowanie na pobyt stały lub czasowy służy wyłącznie celom ewidencyjnym i ma na celu potwierdzenie faktu pobytu osoby w miejscu, w którym się zameldowała.

Zameldowanie na pobyt stały potwierdza zatem zamieszkiwanie określonej osoby fizycznej w określonym lokalu. Przepisy te wykluczają jednocześnie zameldowanie tej samej osoby fizycznej na pobyt stały w dwóch różnych miejscach (lokalach mieszkalnych).

Uwzględniając wskazany charakter prawny instytucji zameldowania na pobyt stały, dla osiągnięcia celu, w jakim ustawodawca wprowadził tzw. ulgę meldunkową, wystarczające było spełnienie, określonego w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., warunku zameldowania podatnika na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy. To zamieszkiwanie (pobyt) w określonym budynku lub lokalu przez minimalny okres było okolicznością relevantną przy skorzystaniu z ulgi meldunkowej, a nie złożenie przez podatnika właściwemu organowi podatkowemu oświadczenia o zameldowaniu.

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

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

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

Nie można jednak uznać, aby wprowadzenie przez ustawodawcę wymogu złożenia oświadczenia o zameldowaniu było niezbędne dla zapobiegania zjawisku bezpodstawnego korzystania z prawa do ulgi meldunkowej przez podatników niespełniających warunku materialnego w postaci zameldowania na pobyt stały, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f.

Organy podatkowe posiadają bowiem wystarczające instrumenty pozwalające na ustalenie, czy w przypadku sprzedaży po 31 grudnia 2008 r. nieruchomości lub praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c u.p.d.o.f., nabytych w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., podatnik spełniał warunek materialny do skorzystania z tzw. ulgi meldunkowej, tj. był przez okres co najmniej 12 miesięcy przed datą odpłatnego ich zbycia zameldowany na pobyt stały w budynku lub lokalu wymienionym w tych przepisach. Dla ustalenia istnienia

przesłanki zameldowania na pobyt stały określonej w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., organy podatkowe mogą korzystać z danych widniejących w zbiorach informatycznych. Mogą również korzystać w tym celu z innych źródeł, w tym m.in. analizy deklaracji podatkowych podatnika, formularzy i innych dokumentów związanych z obowiązkiem podatkowym w podatku dochodowym, w tym aktów notarialnych dotyczących nabycia i zbycia nieruchomości (prawa do lokalu). W szczególności, co należy ponownie podkreślić, organy podatkowe mają dostęp do danych dotyczących zameldowania podatników na pobyt stały. Zameldowanie w danym budynku lub lokalu na pobyt stały jest okolicznością, która może być w każdym czasie zweryfikowana na podstawie dokumentu urzędowego, wystawianego przez organ gminy lub miasta. Dodatkowo wskazać należy, że także organ podatkowy może we własnym zakresie pozyskać dane z rejestru PESEL, obejmujące adres i datę zameldowania na pobyt stały, a także datę wymeldowania z pobytu stałego.

Biorąc pod uwagę przedstawione ustalenia, Trybunał Konstytucyjny uznał, że zaskarżone unormowanie nie służy osiągnięciu celu, w jakim została wprowadzona tzw. ulga meldunkowa. Nie jest także niezbędne dla zapewnienia prawidłowego jej stosowania, a tym samym należytego wywiązywania się przez podatników z obowiązku podatkowego w podatku dochodowym, gdyż organy podatkowe dysponowały możliwościami samodzielnej, skutecznej kontroli spełnienia przez podatników materialnej przesłanki dającej prawo do skorzystania z tej ulgi.

4.2. Rozpoznając zarzut niezgodności zaskarżonej regulacji z zasadami zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, bezpieczeństwa prawnego i poprawnej legislacji, Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę następujące okoliczności.

Przepisy regulujące zasady opodatkowania podatkiem dochodowym i zwolnienia od opodatkowania tym podatkiem przychodów (dochodów) uzyskanych z odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej i prawa wieczystego użytkowania gruntów ulegały częstym zmianom w stosunkowo krótkim czasie.

W stanie prawnym obowiązującym 31 grudnia 2006 r. opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegał co do zasady przychód uzyskany z odpłatnego zbycia: 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 – 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 (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c u.p.d.o.f.).

Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a-e u.p.d.o.f., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., wolne od podatku dochodowego były co do zasady m.in. przychody uzyskane ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c:

- a) w części wydatkowanej nie później niż w okresie dwóch lat od dnia sprzedaży:
 - na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, a także na nabycie gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
 - na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, prawa do domu jednorodzinnego

w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie,

- na nabycie na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej gruntu lub udziału w gruncie, prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie przeznaczonych pod budowę budynku mieszkalnego, w tym również gruntu lub udziału w gruncie albo prawa wieczystego użytkowania gruntu lub udziału w takim prawie z rozpoczętą budową budynku mieszkalnego,

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

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

- b) w całości – jeżeli sprzedaż nastąpiła w celu uzyskania, w zamian za te nieruchomości lub prawa, spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu albo budynku mieszkalnego lub jego części,

- c) w całości – jeżeli sprzedaż nastąpiła w wykonaniu lub w związku z wielostronną umową o zamianie tych budynków lub praw do lokali,

- d) w całości – jeżeli ich nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny,

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

Jak stanowił art. 28 ust. 2 u.p.d.o.f. podatek od przychodu określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c ustalany był w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu. Podatek ten był płatny bez wezwania w terminie 14 dni od dnia dokonania odpłatnego zbycia na rachunek urzędu skarbowego, którym kieruje naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika.

Jednocześnie w myśl art. 28 ust. 2a u.p.d.o.f. wskazana w art. 28 ust. 2 zdanie drugie u.p.d.o.f. zasada nie miała zastosowania do podatników dokonujących sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, którzy w terminie 14 dni od dnia dokonania tej sprzedaży złożą oświadczenie, że przychód uzyskany ze sprzedaży przeznaczają na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a lub lit. e.

W wyniku zmian wprowadzonych 1 stycznia 2007 r. ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217, poz. 1588; dalej: ustawa zmieniająca z 2006 r.) podatek dochodowy ustalany był od dochodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c w wysokości 19% podstawy obliczenia podatku (art. 30e ust. 1 u.p.d.o.f.). Podatek płatny był w terminie złożenia zeznania za rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie (art. 30e ust. 4). Ustawą zmieniającą z 2006 r. wprowadzono zaskarżone art. 21 ust. 1 pkt 126 i art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f.

Ustawą zmieniającą z 2008 r. zostały one uchylone 1 stycznia 2009 r., ale na mocy jej art. 8 ust. 1 miały zastosowanie do przychodu (dochodu) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c u.p.d.o.f. nabytych lub wybudowanych (oddanych do użytkowania) w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r. Zgodnie z art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej z 2008 r., podatnik mógł skorzystać ze zwolnienia podatkowego przewidzianego w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., jeżeli złożył oświadczenie w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, w którym nastąpiło odpłatne

zbycie wymienionych nieruchomości i praw, że był zameldowany w budynku lub lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia.

W wyniku zmian wprowadzonych ustawą zmieniającą z 2008 r. dla nieruchomości i praw majątkowych wybudowanych lub nabytych po 31 grudnia 2008 r. obowiązywały inne zasady zwolnienia od opodatkowania przychodu z tytułu odpłatnego ich zbycia. Zgodnie z nowym 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 poczynszy 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. Wydatki na cele mieszkaniowe, o których mowa w tym przepisie, zostały określone w art. 21 ust. 25 u.p.d.o.f.

Ustawą zmieniającą z 2008 r. wprowadzono ponadto art. 30e ust. 4 u.p.d.o.f, który stanowi, że po zakończeniu roku podatkowego podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym, o którym mowa w art. 45 ust. 1a pkt 3, wykazać: 1) dochody uzyskane w roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c i obliczyć należny podatek dochodowy od dochodu, do którego nie ma zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 131 lub 2) dochody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 45 ust. 1a pkt 3 u.p.d.o.f., w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą z 2008 r., w terminie do 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym podatnicy zostali zobowiązani składać urzędom skarbowym odrębne zeznania, według ustalonych wzorów, o wysokości osiągniętego w roku podatkowym dochodu (poniesionej straty) z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych opodatkowanych na zasadach określonych w art. 30e u.p.d.o.f.

Zgodnie z art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej z 2008 r. terminem, w jakim powinno być złożone oświadczenie o zameldowaniu, jest termin, w jakim podatnik jest obowiązany złożyć zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu, tj. 30 kwietnia roku następującego po roku podatkowym, w którym dochód ten uzyskał, ponieważ w zdaniu pierwszym tego przepisu ustawodawca wskazał termin złożenia zeznania podatkowego, o którym mowa w art. 45 ust. 1 u.p.d.o.f. W dalszej części tego zdania ustawodawca doprecyzował, że chodzi o rok podatkowy, w którym nastąpiło odpłatne zbycie nieruchomości lub praw majątkowych określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c u.p.d.o.f. Jednocześnie ustawodawca wyłączył zastosowanie przewidzianego w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. 14-dniowego terminu do złożenia oświadczenia.

Należy także zauważyć, że rozporządzeniem 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 2 kwietnia 2008 r.) przedłużone zostały terminy do złożenia oświadczenia do: 30 kwietnia 2008 r. – dla podatników, którzy uzyskali przychody określone w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. w 2007 r. oraz 30 kwietnia 2009 r. – dla podatników, którzy uzyskali przychody określone w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f. w 2008 r.

W stanie prawnym obowiązującym po wejściu w życie rozporządzenia z 2 kwietnia 2008 r. termin do złożenia oświadczenia dla podatników, którzy uzyskali w 2007 r. i 2008 r. przychody określone w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., był zatem tożsamy z określonym w art. 45 ust. 1 tej ustawy terminem do złożenia przez tych podatników zeznania podatkowego z tytułu dochodów uzyskanych przez nich odpowiednio w 2007 i 2008 r.

W stosunkowo zatem krótkim czasie termin do złożenia oświadczenia dla podatników, którzy uzyskali przychody określone w art. 21 ust. 1 pkt 126 u.p.d.o.f., był regulowany zarówno w ustawie, jak i rozporządzeniu.

Wskazane zmiany stanu prawnego, a w szczególności stosowanie trzech różnych reżimów prawnych w odniesieniu do tzw. ulgi mieszkaniowej w zależności od daty nabycia nieruchomości lub określonych praw majątkowych z pewnością nie ułatwiały podatnikom ustalenia, jakie warunki muszą spełnić, aby skorzystać z przewidzianego przez ustawodawcę zwolnienia od opodatkowania podatkiem od przychodów (dochodów) uzyskanych z odpłatnego zbycia tych nieruchomości lub określonych praw majątkowych.

Analiza orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego doprowadziła Trybunał Konstytucyjny do wniosku, że można wyróżnić trzy sposoby interpretacji zaskarżonych przepisów.

Zgodnie z pierwszą linią orzecniczą złożenie przez podatnika oświadczenia jest koniecznym warunkiem zastosowania ulgi meldunkowej. Przedmiotowe zwolnienie podatkowe ma zatem zastosowanie do przychodów podatnika, który w określonym terminie złożył oświadczenie w urzędzie skarbowym, kierowanym przez naczelnika urzędu skarbowego właściwego według miejsca zamieszkania podatnika. Uzasadniając to stanowisko, podnoszono, że ustawodawca uzależnił możliwość skorzystania z ulgi meldunkowej od spełnienia dwóch warunków: zameldowania na pobyt stały w lokalu (budynku mieszkalnym) przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą jego zbycia (bądź prawa do niego) oraz złożenia oświadczenia w terminie określonym przepisem prawa we właściwym urzędzie skarbowym. Podkreślano przy tym, że ustawodawca, przewidując pewne ulgi i zwolnienia podatkowe, upoważniony jest do określenia przesłanek, których spełnienie warunkuje możliwość skorzystania z nich. Przepisy ustanawiające zwolnienia podatkowe są przepisami prawa materialnego, kreują bowiem prawa i obowiązki podatnika. Z prawem podatnika do zwolnienia od podatku powiązany jest więc jego obowiązek rozumiany jako konieczność spełnienia ustawowych przesłanek zwolnienia, jeżeli takie ustawodawca ustanowił.

Wskazywano przy tym, że przewidziany w zaskarżonej regulacji termin do złożenia oświadczenia jest terminem prawa materialnego, niepodlegającym przedłużeniu ani przywróceniu przez organ podatkowy. Skutkiem uchybienia temu terminowi, w przeciwieństwie do terminów procesowych, nie jest bezskuteczność danej czynności, lecz brak zaistnienia określonego skutku materialnoprawnego. Zatem uchybienie temu terminowi, bez względu na przyczyny takiego stanu rzeczy, wyłącza zastosowanie ulgi meldunkowej nawet wówczas, gdy podatnik spełnia drugi warunek udzielenia tego zwolnienia, jakim jest dwunastomiesięczny okres zameldowania w lokalu (budynku) mieszkalnym.

Podkreślano, że przepisy dotyczące ulgi meldunkowej mają charakter powszechnie obowiązujący, a ponieważ to podatnik ma uprawnienie do skorzystania z tej ulgi podatkowej, to na nim spoczywa obowiązek wykazania, że spełnia wszystkie warunki przewidziane przez ustawodawcę do skorzystania z tego zwolnienia podatkowego (a więc również, że złożył wymagane prawem oświadczenie). Zwolnienie z tytułu dokonania odpłatnego zbycia nieruchomości jest zwolnieniem z mocy prawa i przysługuje podatnikowi bez decyzyjnej ingerencji organów, ale z tym zastrzeżeniem, że podatnik spełni określone przepisami warunki. Skoro zaś ustawa wprost stanowi, że warunkiem skorzystania z ulgi meldunkowej jest złożenie wymaganego prawem oświadczenia, należy przyjąć, że niezłożenie takiego oświadczenia wyłącza możliwość powstania uprawnienia podatnika do ulgi meldunkowej (zob. np. wyroki NSA z: 27 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 1064/12; 8 września 2016 r., sygn. akt II FSK 2012/14; 17 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 2765/14; 7 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 670/15; 2 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 203/16; 27 listopada 2018 r., sygn. akt II FSK 3152/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Druga linia orzecnicza wskazywała, że do zastosowania ulgi meldunkowej wystar-

czające jest, gdy podatnik wyrazi w jakiejkolwiek formie zamiar skorzystania z tej ulgi. Z uwagi na brak określenia w przepisach prawa jakichkolwiek warunków dotyczących tak formy, jak i treści oświadczenia, w każdej sprawie powinno się poddać ocenie całokształt okoliczności faktycznych w celu ustalenia, czy podatnik wyraził w jakikolwiek sposób swoją wolę o zamiarze skorzystania z tej ulgi. Konieczne jest więc dokonanie analizy wszystkich dokumentów złożonych do urzędu skarbowego, mogących mieć znaczenie z punktu widzenia spełnienia formalnego wymogu, o którym mowa w art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w związku z art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej z 2008 r. W orzecznictwie podnoszono, że z wykładni językowej art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f. w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej z 2008 r. wyraźnie wynika, iż warunkiem zastosowania ulgi meldunkowej jest złożenie oświadczenia. Zwracano przy tym uwagę, że spełnienie przez podatnika celu, w jakim została wprowadzona ulga meldunkowa, musi mieć jednak wpływ na wykładnię przepisu nakładającego obowiązek złożenia tego oświadczenia. W sytuacji, w której podatnik bez wątpienia spełnił wszystkie wymogi materialnoprawne warunkujące jego prawo do skorzystania z ulgi meldunkowej, bez nadmiernego formalizmu należy interpretować wymóg w postaci obowiązku złożenia stosownego oświadczenia. Wszelkie zaś wątpliwości w tym przedmiocie należy tłumaczyć na korzyść podatnika. W sytuacji, gdy z dokumentów złożonych w terminie przewidzianym dla złożenia oświadczenia wynika, że podatnik chce skorzystać z ulgi meldunkowej, powinno się więc przyjąć, że zostało złożone oświadczenie wymagane do jej zastosowania (zob. np. wyroki NSA z: 28 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK 1627/15; 20 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3378/15; 11 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 1960/17; 13 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 1019/16; 8 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 2671/17; 5 września 2018 r., sygn. akt II FSK 3325/15; 27 września 2018 r., sygn. akt II FSK 2556/16; 16 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 3330/18; 22 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 167/17, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

I wreszcie w orzecznictwie NSA prezentowana jest także interpretacja, zgodnie z którą wystarczającym warunkiem skorzystania z ulgi meldunkowej jest zameldowanie przez podatnika w budynku (lokalu) mieszkalnym na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed zbyciem owego budynku (lokalu). W sytuacji, w której nie budzi wątpliwości, że podatnik spełniał ten warunek, samo niezłożenie przez podatnika oświadczenia nie może pozbawiać go prawa do ulgi meldunkowej, ponieważ wymóg złożenia owego oświadczenia jest niezgodny z zasadą proporcjonalności wyrażoną w Konstytucji.

Uzasadniając takie stanowisko, NSA zwracał uwagę, że uzależnienie prawa podatnika do ulgi meldunkowej od złożenia oświadczenia o zamiarze skorzystania z tej ulgi w sytuacji, gdy organy państwa dysponują możliwością samodzielnej skutecznej kontroli przesłanek zwolnienia przez zasięgnięcie informacji z państwowych systemów teleinformatycznych, prowadzi do naruszenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności między obowiązkami podatnika a możliwościami kontroli celów ulgi meldunkowej preferowanych przez państwo. W tym kontekście podkreślano, że w przepisach dotyczących ulgi meldunkowej brak było regulacji normujących formę, w jakiej powinno zostać złożone oświadczenie o spełnieniu warunku do skorzystania z tej ulgi. W szczególności nie sformułowano wzoru tego oświadczenia ani też dodatkowych wskazówek, według których należało je złożyć. Ustawodawca z jednej strony nawiązywał zatem do dopełnienia przez podatnika przez okres co najmniej 12 miesięcy obowiązku meldunkowego odnoszącego się do rejestru urzędowego stanowiącego bazę PESEL, a z drugiej nie nakładał na organy podatkowe obowiązku sięgania do właściwych, urzędowych zasobów informatycznych, lecz wskazywał na złożenie przez podatnika odpowiedniej informacji o zameldowaniu na pobyt stały (zob. np. wyroki NSA z: 31 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 3684/18; 19 września 2019 r., sygn. akt II FSK 2906/17; 10 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 457/18; 22 lipca 2020 r., sygn. akt II FSK 1394/18; 6 listopada 2020 r., sygn. akt II FSK 1788/18; 15 stycznia 2021 r., sygn. akt II FSK 2651/18, Centralna

Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Niezależnie od rozbieżności w interpretacji zaskarżonych przepisów i dostrzeżonej ich wadliwości w orzecznictwie NSA, Trybunał Konstytucyjny wziął pod uwagę również odpowiedź Ministra Finansów na interpelację poselską nr 22261/VIII kadencja Sejmu, w której wskazano, że „Ze zgromadzonych przez Ministerstwo Finansów szacunkowych danych za lata 2008-2017 wynika, że ok. 18,6 tys. podatników, z uwagi na niezłożenie w ustawowym terminie oświadczenia o spełnieniu warunków do zwolnienia z opodatkowania, nie mogło skorzystać z tzw. ulgi meldunkowej” (pismo Ministra Finansów z 15 czerwca 2018 r., znak DPP4.054.7.2018).

Biorąc pod uwagę przedstawione ustalenia, Trybunał Konstytucyjny uznał, że zaskarżone przepisy są nieprecyzyjne w stopniu kwalifikowanym.

Zwolnienia podatkowe nie powinny stawać się swoistą pułapką dla podatnika. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdy mamy do czynienia ze zwolnieniami mającymi na celu wsparcie obywateli w realizacji potrzeb mieszkaniowych. Wprowadzenie bowiem takich zwolnień stanowi jedną z form realizacji art. 75 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym władze publiczne prowadzą politykę sprzyjającą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 4 czerwca 2013 r., sygn. P 43/11 (OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 55), podkreślał, że ustawodawca podatkowy może nakładać różne, nawet restrykcyjne wymogi proceduralne na podatników w celu wykonania ciężących na nich obowiązków podatkowych. Niemniej jednak, jeżeli prawodawca postanowi o przyznaniu szczególnego rodzaju uprawnień podatkowych, zobowiązany jest w maksymalny w danym stanie prawnym i faktycznym sposób, stanowiąc odpowiednie wymogi proceduralne, materialne oraz ustrojowe, realnie umożliwić beneficjentom skorzystanie z przyznanego uprawnienia. Tworząc instytucje pozorne lub niewykonalne, prawodawca narusza bowiem konstytucyjną zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywodzoną z art. 2 Konstytucji.

Ustawodawca nie zapewnił podatnikom realnej możliwości skorzystania ze zwolnienia, jakim była ulga meldunkowa. Niska jakość legislacyjna kwestionowanej regulacji (wielokrotne zmiany zasad opodatkowania, brak wzoru oświadczenia, niejasna dla przeciętnego adresata treść norm prawnych, wyrażonych w przepisach przejściowych przez odesłania do przepisów już nieobowiązujących, wielokrotne zmiany terminu do złożenia oświadczenia, na mocy rozporządzenia, innym razem na mocy ustawy) przyczyniły się do powstania stanu niepewności wśród podatników.

Kumulacja tych wszystkich elementów doprowadziła do stworzenia pułapki normatywnej. W konsekwencji, w wielu przypadkach, mimo że podatnicy spełniali wymóg zameldowania przez okres co najmniej 12 miesięcy, utracili prawo do zwolnienia podatkowego wyłącznie z formalnego powodu, jakim był brak terminowego złożenia oświadczenia w tym zakresie. Ulga meldunkowa stała się więc instytucją pozorną, gdyż działający w zaufaniu do państwa i stanowionego przez nie prawa podatnicy nie byli w stanie jednoznacznie ustalić, a następnie prawidłowo zrealizować ciężącego na nich obowiązku o charakterze wyłącznie formalnym.

W konsekwencji Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że zaskarżona regulacja w zakresie, w jakim uzależnia skorzystanie przez podatnika ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych od złożenia oświadczenia o zameldowaniu, jest niezgodna z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

5. Umorzenie postępowania w pozostałym zakresie.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że w sytuacji, w której stwierdza niezgodność z Konstytucją kwestionowanej regulacji chociażby z jednym ze wskazanych wzorców kontroli, postępowanie w zakresie badania zgodności tej regulacji z pozostałymi wzorcami kontroli, powołanymi przez podmiot inicjujący po-

stępowanie, może zostać umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK, ze względu na zbędność wyrokowania (zob. np. wyroki TK z: 20 lipca 2006 r., sygn. K 40/05, OTK ZU nr 7/A/2006, poz. 82; 20 maja 2008 r., sygn. P 18/07, OTK ZU nr 4/A/2008, poz. 61; 16 lutego 2010 r., sygn. P 16/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 12; 30 lipca 2014 r., sygn. K 23/11, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 80; 3 października 2018 r., sygn. SK 5/16, OTK ZU A/2018, poz. 54). Stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności kwestionowanej regulacji z jednym z przepisów Konstytucji prowadzi bowiem do eliminacji niezgodnej z Konstytucją regulacji z porządku prawnego. Z tego punktu widzenia dalsza kontrola kwestionowanej regulacji jest zbędna.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał Konstytucyjny postanowił umorzyć na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK badanie zgodności zaskarżonych przepisów z art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

6. Skutki wyroku.

Skarga konstytucyjna, niezależnie od tego, że prowadzi do wydania powszechnie obowiązującego orzeczenia i eliminacji norm prawnych niezgodnych z wzorcami kontroli, ma również na celu ochronę wolności i praw jednostki. Ochronę tę zapewnia przewidziana w art. 190 ust. 4 Konstytucji możliwość wznowienia postępowania, uchylecia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania w sprawach, w których prawomocne orzeczenia sądowe, ostateczne decyzje administracyjne lub inne rozstrzygnięcia zostały wydane na podstawie aktu normatywnego, uznanego przez Trybunał Konstytucyjny za niezgodny z Konstytucją. Celem tego przepisu, w odniesieniu do skargi konstytucyjnej, jest doprowadzenie do ponownego rozstrzygnięcia sprawy w stanie prawnym ukształtowanym orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego, a więc po eliminacji niekonstytucyjnego unormowania. Z tego punktu widzenia niniejszy wyrok Trybunału stwierdzający niekonstytucyjność normy, która była podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia wobec skarżącej oraz innych podmiotów, stanowi podstawę do uruchomienia środka określonego w art. 190 ust. 4 Konstytucji i właściwych przepisów ustawowych służących jego realizacji.

Z przedstawionych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.

Zdanie odrębne

sędziego TK Wojciecha Sycha
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 9 lipca 2025 r., sygn. akt SK 64/20

Na podstawie art. 106 ust. 3 ustawy 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) składam zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 9 lipca 2025 r., sygn. SK 64/20. Nie zgadzam się z przyjętym przez Trybunał kierunkiem rozstrzygnięcia. Uważam bowiem, że zakwestionowana regulacja określająca warunki skorzystania z tzw. ulgi meldunkowej jest zgodna z powołanymi w skardze wzorcami kontroli.

1. Przedmiotem kontroli w skardze konstytucyjnej był art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. c ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (obecnie: Dz. U. z 2025 r. poz. 163, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy

z dnia 6 listopada 2008 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2008 r. Nr 209, poz. 1316, ze zm.; dalej: ustawa zmieniająca) w zakresie, w jakim uzależniają skorzystanie przez podatnika ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych od złożenia oświadczenia o zameldowaniu. Zdaniem skarżącej, wymóg złożenia w odpowiednim terminie oświadczenia o zameldowaniu – jako formalny warunek skorzystania z tzw. ulgi meldunkowej – nie odpowiadał konstytucyjnym wymogom wynikającym z zasady poprawnej legislacji, naruszył zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz prawo własności skarżącej.

Trybunał podzielił zarzuty skarżącej i stwierdził, że zaskarżone przepisy określające formalny warunek skorzystania z ulgi meldunkowej były nieprecyzyjne w stopniu kwalifikowanym przez co doprowadziły do stworzenia „pułapki normatywnej”, w konsekwencji której „[u]lga meldunkowa stała się (...) instytucją pozorną, gdyż działający w zaufaniu do państwa i stanowionego przez nie prawa podatnicy nie byli w stanie jednoznacznie ustalić, a następnie prawidłowo zrealizować ciążącego na nich obowiązku o charakterze wyłącznie formalnym” (uzasadnienie wyroku, cz. III, pkt 4.2). Uznał także, iż nie spełniły testu proporcjonalności, gdyż złożenie oświadczenia o zameldowaniu w celu skorzystania z ulgi meldunkowej było obowiązkiem „nadmiernie uciążliwym” i nie służyło realizacji celu, w jakim ulga ta została ustanowiona, tj. doprowadzeniu do zwolnienia z opodatkowania odpłatnego zbycia budynku lub lokalu mieszkalnego w każdym przypadku, gdy służyło to poprawie bytu rodziny, a zbycie nie miało charakteru spekulacyjnego.

2. Nie mogę zgodzić się z powyższą oceną. W mojej ocenie, Trybunał nie uwzględnił przede wszystkim tego, iż przepisy statuujące ulgę meldunkową nie kreowały obowiązku podatkowego, lecz przywileju podatkowy. W tym zakresie zaś na ustawodawcy nie ciąży tak restrykcyjne wymogi co do konstrukcji przepisów, jak w przypadku regulacji wprowadzających obowiązek podatkowy. Zgodnie z orzecnictwem Trybunału, ulgi podatkowe stanowią wyjątki od zasady powszechności i równości opodatkowania, a prawo do zwolnienia (odliczenia) podatkowego nie jest konstytucyjnym prawem o charakterze podmiotowym, którego naruszenie legitymuje do wniesienia skargi konstytucyjnej. Ustawodawca, kierując się przesłankami ekonomicznymi i społecznymi, może, ale nie musi, ustanawiać przywileje podatkowe i w tym zakresie dysponuje daleko idącą swobodą, o ile wprowadzone przezeń przesłanki warunkujące skorzystanie z danej ulgi nie czynią jej prawem pozornym ze względu na brak możliwości ich spełnienia przez podatników (zob. np. wyroki TK z: 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152 i postanowienia z: 26 marca 2015 r., sygn. Ts 229/14, OTK ZU nr 5/B/2015, poz. 480; 5 grudnia 2016 r., sygn. Ts 141/16, OTK ZU B/2017, poz. 118; 6 grudnia 2018 r., sygn. Ts 224/17, OTK ZU B/2019, poz. 67).

3. Mając powyższe na uwadze, przede wszystkim uważam, że obowiązek przedłożenia we właściwym urzędzie skarbowym oświadczenia o zameldowaniu w lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą jego zbycia nie był warunkiem – jak uznał Trybunał – nadmiernie uciążliwym i trudnym do spełnienia w stopniu naruszającym zasadę proporcjonalności statuowaną w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Po pierwsze, ustawodawca miał prawo uzależnić możliwość skorzystania z ulgi podatkowej od spełnienia danych wymogów formalnych, w tym również złożenia określonego oświadczenia. Po drugie, podatnik mógł złożyć oświadczenie o zameldowaniu w dowolnej formie, skoro ustawodawca nie wprowadził żadnych wymogów formalnych odnośnie do jego treści i formy. W tym świetle wniosek Trybunału o nadmiernie uciążliwym i niemożliwym do zrealizowania warunku formalnym jest

nieuprawniony, zaś twierdzenie, że urzędnicy skarbowi mogli samodzielnie ustalić okoliczność zameldowania podatnika w zbywanym lokalu przez wymagany przez ustawodawcę okres, jest irrelewantne dla oceny czy kwestionowana regulacja spełnia przesłanki proporcjonalności ograniczeń praw i wolności konstytucyjnych. To podatnik chcący skorzystać z przywileju podatkowego powinien spełnić warunki formalne, a wyręczanie go w tym zakresie nie jest obowiązkiem organów podatkowych. Bezpodstawne jest także stwierdzenie przez Trybunał, iż zakwestionowane przepisy nie realizują celu, w jakim została wprowadzona ulga meldunkowa. Oświadczenie podatnika potwierdzające fakt jego zamieszkiwania przez okres 12 miesięcy w zbywanym lokalu, nawet jeśli nie kreowało nowego stosunku prawnego, a jedynie stwierdzało stan faktyczny, było jednym z elementów służących zapobieganiu bezpodstawnemu korzystaniu z ulgi meldunkowej; tym samym służyło realizacji *ratio legis* zakwestionowanych przepisów.

Uważam zatem, że zaskarżony wymóg formalny skorzystania z ulgi meldunkowej mieścił się w granicach swobody ustawodawcy kreującego przywilej podatkowy, zaś jego realizacja przez podatnika nie była czymś nadmiernie uciążliwym lub wręcz niemożliwym do spełnienia; nie było więc podstaw do stwierdzenia niezgodności zakwestionowanych przepisów z zasadą proporcjonalności ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw, w tym przypadku: prawa własności.

4. Nie wystąpiły także podstawy do uznania, iż zaskarżona regulacja jest niejasna i nieokreślona w stopniu naruszającym konstytucyjne standardy dotyczące przestrzegania zasady prawidłowej legislacji i nakazu należytej określoności przy tworzeniu przepisów prawa podatkowego.

Przed wszystkim z literalnego brzmienia art. 8 ust. 3 ustawy zmieniającej jednoznacznie wynikał zarówno obowiązek złożenia oświadczenia o spełnieniu warunków do zastosowania wobec podatnika ulgi meldunkowej, jak i termin, w którym oświadczenie to powinno zostać złożone.

Przy wykładni zaskarżonego unormowania prezentowanej w orzecznictwie sądów administracyjnych, zgodnie z którą wystarczające dla spełnienia przedmiotowego warunku było, aby informacja o zamiarze skorzystania przez podatnika z ulgi meldunkowej w jakiegokolwiek formie dotarła do organu podatkowego, nie można uznać, że brak regulacji dotyczącej formy i sposobu złożenia oświadczenia w praktyce uniemożliwiał wypełnienie tego formalnego warunku przez podatników w takim stopniu, iż prowadziło to do utraty przez nich prawa do ulgi meldunkowej i czyniło to prawo pozornym.

Odnosząc się zaś do zarzutu niejasności kwestionowanych przepisów, należało uznać za oczywiste, że skoro ustawa zmieniająca uchyliła przepisy dotyczące ulgi meldunkowej, to ich treść nie została przytoczona w publikowanym tekście u.p.d.o.f. w jej brzmieniu obowiązującym po nowelizacji. Umieszczenie zaś w zakwestionowanych w niniejszej sprawie przepisach przejściowych ustawy zmieniającej, tj. art. 8 ust. 1 i 3, odesłania do art. 21 ust. 21 u.p.d.o.f., umożliwiającego zastosowanie ulgi meldunkowej w stosunku do przychodów uzyskanych przez podatnika z odpłatnego zbycia po 31 grudnia 2008 r. nieruchomości nabytej przez tegoż podatnika w okresie od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., było dopuszczalne w świetle zasad techniki prawodawczej określonych w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. (Dz. U. z 2016 r. poz. 283).

Wobec powyższego nie zgadzam się z poglądem Trybunału, że „zaskarżone przepisy są nieprecyzyjne w stopniu kwalifikowanym” (uzasadnienie wyroku, cz. III, pkt 4.2). W świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału kwalifikowana nieprecyzyjność przepisów, uzasadniająca stwierdzenie ich niezgodności z zasadą poprawnej legislacji, polega na tym, że przy zastosowaniu wszelkich metod wykładni nie można zrekonstruować treści normy nakładającej obowiązek i określić jego elementów. W niniejszej sprawie taka sytuacja nie miała miej-

sca, zatem nie było podstaw do stwierdzenia niezgodności zaskarżonych przepisów z art. 2 Konstytucji i wynikającą z niego zasadą poprawnej legislacji oraz z zasadą określoności przepisów prawa podatkowego, statuowaną w art. 84 i art. 217 Konstytucji.

5. Reasumując, uważam, że zaskarżone przepisy w zakresie, w jakim uzależniają skorzystanie przez podatnika ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych od złożenia oświadczenia o zameldowaniu, są zgodne z zasadą poprawnej legislacji oraz z zasadą proporcjonalności ograniczeń konstytucyjnego prawa własności, zaś ustanowienie warunku złożenia oświadczenia o zameldowaniu w celu skorzystania przez podatnika z ulgi meldunkowej mieściło się w granicach swobody ustawodawcy, od wyłącznego uznania którego zależy kreacja danego przywileju podatkowego jako wyjątku od powszechnego obowiązku podatkowego.