



Warszawa, 06-11-2025 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.714.2025.EG

Pan Andrzej Domański
Minister Finansów i Gospodarki
via ePUAP

Szanowny Panie Ministrze,

do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich docierają sygnały o problemach tzw. ofiar ulgi meldunkowej. Mimo korzystnego dla podatników wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2025 r., sygn. akt SK 64/20, osoby poszkodowane niekonstytucyjnymi przepisami aktualnie nie mają możliwości skutecznego dochodzenia swoich praw.

Problem dotyczy osób, które nabyły nieruchomości w latach 2007–2008, a następnie ją sprzedały przed upływem 5 lat od daty nabycia i nie dopełniły warunku formalnego w postaci złożenia oświadczenia o zameldowaniu w lokalu przez okres co najmniej 12 miesięcy.

Sprawa była przedmiotem skargi konstytucyjnej złożonej w 2018 r. i rozpoznanej przez Trybunał Konstytucyjny w ww. wyroku z dnia 9 lipca 2025 r. Trybunał stwierdził, że art. 21 ust. 21 w zw. z art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. c ustawy o PIT¹ w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2007 r. do dnia 31 grudnia 2008 r., w związku z art. 8 ust. 1 i 3 ustawy zmieniającej² - w zakresie, w jakim uzależnia skorzystanie przez podatnika ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych od złożenia oświadczenia o zameldowaniu – jest niezgodny z Konstytucją. Wyrok ten nie został, jak dotąd, opublikowany w Dzienniku Ustaw.

¹ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2025 r. poz. 163, ze zm., dalej: „ustawa o PIT”).

² Ustawa 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.).

Powyższy wyrok TK zapadł w nieprawidłowo obsadzonym składzie. Z tego też powodu zmuszony byłem wycofać udział RPO w postępowaniu przed TK³. Niemniej jednak od strony merytorycznej zarówno wyrok, jak i jego uzasadnienie zasługują na aprobatę.

W szczególności w wyroku słusznie wskazano, że ustawodawca naruszył Konstytucję, gdyż 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) przyczyniła się do powstania stanu niepewności wśród podatników.

W tym kontekście pragnę przedstawić Panu Ministrowi kilka problemów, z jakimi aktualnie borykają się osoby poszkodowane niekonstytucyjną regulacją.

1. Z docierających do mnie sygnałów wynika, że **organy podatkowe odmawiają obywatelom wznowienia postępowań podatkowych, powołując się na brak publikacji wyroku TK w Dzienniku Ustaw**. W szczególności w jednej ze spraw, jaka została zgłoszona do Biura RPO, w uzasadnieniu rozstrzygnięcia o odmowie wznowienia postępowania wskazano, że „(...) wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 9 lipca 2025 r. wydany w sprawie o sygn. akt SK 64/20 został opublikowany na stronie internetowej Trybunału Konstytucyjnego (...), a nie we właściwym organie urzędowym, jakim w przypadku ustawy jest Dziennik Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej (...)”. W konsekwencji organ uznał, że do czasu ogłoszenia orzeczenia w trybie przewidzianym przepisami konstytucyjnymi wniosek podatnika o wznowienie postępowania należy traktować jako przedwczesny.

Przytoczona sprawa dotyczy osób starszych, jednych z wielu tzw. ofiar ulgi meldunkowej. W sprawie tej organ podatkowy przez 4 lata, tj. w okresie od września 2016 r. do listopada 2020 r., prowadził egzekucję z emerytury małżonków, co doprowadziło do pogłębienia ich trudnej sytuacji materialnej oraz przyczyniło się do pogorszenia stanu zdrowia. Następnie, po wydaniu przez sądy administracyjne niekorzystnych wyroków w sprawach dotyczących odmowy stwierdzenia nieważności decyzji wymiarowych, organ podatkowy nasilił działania egzekucyjne. Emeryci uznali to za zagrożenie podstaw egzystencji, tj. utraty mieszkania w efekcie możliwej egzekucji z nieruchomości. Aby uwolnić się od tego zagrożenia, zaciągnęli pożyczkę bankową i

³ <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-ulga-meldunkowa-tk-wycofanie>

splacili pozostałe zobowiązanie. Po 4 latach egzekucji z emerytur kwota zaległości podatku z odsetkami była nadal wysoka (ok. 58 000 zł) w stosunku do kwoty podatku określonego decyzją z 2015 r. – ok. 63.000 zł. Łącznie emeryci w wyniku wykonania przymusowego (egzekucji) oraz „dobrowolnego” (zapłata) ponieśli realny ciężar w kwocie ok. 112 000 zł (podatek, koszty egzekucyjne oraz odsetki od zaległości). Do dnia dzisiejszego obywatele, o których mowa, regulują zobowiązanie z tytułu zaciągniętej pożyczki. Obowiązek spłaty będzie ich obciążał jeszcze przez kilka lat.

Opisana sprawa obrazuje zarówno rozmiar niesłusznie pobranego podatku, jak i skalę niesprawiedliwości wynikającej z obowiązywania przepisów o uldze meldunkowej. Jest również dowodem na to, że błędy w systemie prawnym obciążały w największym stopniu obywateli, którzy nie powinni ponosić konsekwencji wadliwego prawa.

2. Niezależnie od powyższego podkreślić należy, że w sentencji wyroku TK z dnia 9 lipca 2025 r. za niekonstytucyjny został uznany art. 21 ust. 21 w związku z art. 21 ust. 1 pkt 126 lit. c ustawy o PIT (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r.). Dotyczy on osób, które zbyły spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego lub udział w takim prawie.

Przypomnieć jednak należy, że zaskarżona regulacja obejmowała **całość art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT**, który stanowił, że wolne od podatku dochodowego są przychody uzyskane z odpłatnego zbycia: a) budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, b) lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, c) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie, d) prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie – jeżeli podatnik był zameldowany w budynku lub lokalu na pobyt stały przez okres nie krótszy niż 12 miesięcy przed datą zbycia, z zastrzeżeniem ust. 21 i 22.

Zastrzeżenia konstytucyjne dotyczące normy wskazanej w sentencji wyroku TK odnoszą się również do pozostałych fragmentów art. 21 ust. 1 pkt 126 ustawy o PIT. Dlatego też obowiązkiem władzy publicznej jest udzielenie ochrony prawom wszystkich podatników, którzy zostali pokrzywdzeni przepisami o uldze meldunkowej.

3. Istotnym problemem jest również **kwestia ograniczonej możliwości weryfikowania w postępowaniu wznowieniowym decyzji ostatecznych po wydaniu orzeczenia przez TK, jeżeli dojdzie do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego**. Problem ten może pojawić się w praktyce – albo gdyby doszło do opublikowania wyroku TK w Dzienniku Ustaw, albo gdyby orzecznictwo

sądowe ukształtowało się w taki sposób, że dopuszczono by wznowienie postępowania podatkowego mimo nieopublikowania tego wyroku.

W aktualnym stanie prawnym organ podatkowy po przeprowadzeniu postępowania wznowieniowego wydaje decyzję, w której odmawia uchylenia dotychczasowej decyzji w całości lub w części, nawet jeżeli stwierdzi ustawowe podstawy wznowienia, lecz wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej, przedawnienia zobowiązania podatkowego lub terminu przedawnienia w przypadku odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej⁴.

Oznacza to, że nawet jeżeli doszłoby do wznowienia postępowania z uwagi na wyrok TK, organ może wydać decyzję odmawiającą uchylenia dotychczasowego rozstrzygnięcia z uwagi na przedawnienie. Możliwość wzruszenia ostatecznej decyzji podatkowej jest więc uwarunkowana okolicznościami niezależnymi od podatnika (np. czasem trwania postępowania przed TK czy zwłoką w opublikowaniu wyroku).

Problem ten był już przeze mnie podnoszony w korespondencji kierowanej do Ministra Finansów⁵. Jest to bowiem problem systemowy, niezależny od aktualnej sytuacji w TK i odnosi się nie tylko do sprawy ulgi meldunkowej.

Na powyższą kwestię zwrócono uwagę także w projekcie nowej Ordynacji podatkowej, autorstwa Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego, w którym wskazano, że „(...) pewność prawa wymaga, aby nie dopuszczać do sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe może być reaktywowane i po upływie terminu przedawnienia nadal prowadzone jest postępowanie w sprawie przedawnionego zobowiązania bez jakichkolwiek ograniczeń czasowych. Powyższa zasada ulega jednak modyfikacji w tak szczególnej sytuacji jak wydanie decyzji ostatecznej na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny albo orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej miało wpływ na treść wydanej decyzji (...)”⁶.

⁴ Art. 245 § 1 pkt 3b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa”).

⁵ Por. wystąpienie z dnia 20 czerwca 2022 r. (V.511.659.2022): <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-ordynacja-podatkowa-problemy-mf-odpowiedz-kolejna>

⁶ Str. 380 projektu uzasadnienia ustawy – Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r.: <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>

Pomimo tego, resort finansów w udzielonych odpowiedziach wystąpienie RPO – zarówno w 2022 r., jak i w 2024 r. – stwierdził, że nie jest planowane dopuszczenie uchylecia decyzji po upływie terminu przedawnienia w wyniku wznowienia postępowania⁷. W ocenie Ministra Finansów stanowisko to pozostaje aktualne bez względu na przyczynę wznowienia (np. z uwagi wyrok TK czy Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej).

Pragnę dodać, że w jednym z postępowań sądowych dotyczących tzw. ofiary ulgi meldunkowej, do którego przystąpiłem (sygn. akt II FSK 2603/20), w toku sprawy przed Naczelnym Sądem Administracyjnym organy prezentowały stanowisko, zgodnie z którym w przypadku uznania regulacji za niezgodną z Konstytucją po upływie terminu przedawnienia – decyzja o odmowie uchylecia decyzji potwierdzająca zaistnienie przesłanki wznowieniowej otwiera drogę do roszczeń odszkodowawczych na podstawie przepisów prawa cywilnego. Przyjęcie takiej koncepcji oznacza, że dla poszkodowanych podatników ewentualne dochodzenie praw po wyroku TK o sygn. akt SK 64/20 jest bardzo utrudnione, czasochłonne, generujące kolejne koszty i pozostaje bez gwarancji, że będzie efektywne.

4. Niniejsze wystąpienie nie jest miejscem na analizowanie problemów związanych z sytuacją w Trybunale Konstytucyjnym, a także kwestią zwłoki w opublikowaniu orzeczenia TK w dzienniku urzędowym⁸. Faktem natomiast jest, że w sprawie ulgi meldunkowej TK wydał wyrok, który jest słuszny i merytorycznie zasadny. Stwierdza on niekonstytucyjność normy, której obowiązywanie doprowadziło do poszkodowania wielu podatników. **Niezależnie zatem od kwestii znaczenia prawnego wyroków TK obowiązkiem władzy publicznej jest naprawienie skutków niekonstytucyjności, która miała miejsce. Obywatele, którzy byli adresatami niekonstytucyjnych regulacji prawnych, nie mogą ponosić negatywnych skutków kryzysu konstytucyjnego i sporów o moc prawną orzeczeń TK.**

⁷ Por. odpowiedzi Ministra Finansów z dnia 18 lipca 2022 r. (nr DSP5.055.1.2022) oraz z dnia 28 lutego 2024 r. (nr DSP5.055.2.2024).

⁸ Do kwestii tej odniosłem się w wystąpieniu dotyczącym nieopublikowania wyroku TK z dnia 4 czerwca 2024 r.: <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-tk-wyrok-emeryci-niepublikowanie-kprm-mrpips-kolejna-odpowiedz>.

W konsekwencji – działając na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich⁹ – zwracam się do Pana Ministra z uprzejmą prośbą o zajęcie stanowiska wobec wskazanych przeze mnie problemów. Proszę w szczególności o informację, czy Pan Minister rozważa podjęcie kroków prawnych mających na celu ochronę praw tzw. ofiar ulgi meldunkowej, to jest osób pokrzywdzonych obowiązywaniem niekonstytucyjnej regulacji prawnej.

Z poważaniem

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/

⁹ Ustaw z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1264 ze zm.).