



Warszawa, 18-05-2026 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.714.2025.EG

Pan Andrzej Domański

Minister Finansów i Gospodarki

via ePUAP

Szanowny Panie Ministrze,

w związku z treścią odpowiedzi otrzymanej w dniu 11 marca 2026 r. (znak sprawy: DD2.055.5.2025) na moje wystąpienie generalne, sygnalizujące pilną potrzebę podjęcia działań mających na celu zapewnienie ochrony praw podatników, tzw. ofiar ulgi meldunkowej, po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2025 r. (sygn. akt SK 64/20), pragnę zwrócić uwagę na kwestie wymagające ponownej analizy. Ministerstwo Finansów i Gospodarki poinformowało, że nie przewiduje wprowadzenia specjalnych rozwiązań dla osób fizycznych, które nie skorzystały z ulgi meldunkowej. Taka ocena przedstawionego problemu wzbudza istotne zastrzeżenia, a wręcz sprzeciw z perspektywy organu stojącego na straży konstytucyjnych praw i wolności obywateli, zwłaszcza w świetle wieloletnich działań o charakterze systemowym podejmowanych przeze mnie oraz moich poprzedników na rzecz ochrony praw tzw. ofiar ulgi meldunkowej¹. W związku z powyższym, moim zdaniem, wskazane jest, aby resort finansów i gospodarki rozważył dokonanie reasumpcji swojego dotychczasowego stanowiska w sprawie. Ponowna analiza powinna zostać

¹ Więcej informacji na temat dotychczasowych działań Rzecznika Praw Obywatelskich w sprawie sytuacji podatkowej tzw. ofiar ulgi meldunkowej dostępnych jest pod linkiem: <https://bip.brpo.gov.pl/pl/tagi/ulga-meldunkowa>

przeprowadzona z uwzględnieniem poniższych zagadnień, istotnych z punktu widzenia ochrony praw podatników.

1. Skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 9 lipca 2025 r. (sygn. akt SK 64/20) dla sytuacji podatników i jego znaczenie mimo braku publikacji

Problemy, z jakimi mierzą się tzw. ofiary ulgi meldunkowej, mają złożony i wielowymiarowy charakter. Dla obywateli kierujących skargi do mojego Biura przede wszystkim niezrozumiałe jest, dlaczego wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2025 r. (sygn. akt SK 64/20), w którym jednoznacznie stwierdzono, że przepisy podatkowe uzależniające skorzystanie ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób fizycznych od złożenia oświadczenia o zameldowaniu są niezgodne z Konstytucją², pozostaje w zasadzie bez znaczenia dla ich obecnej sytuacji. Po tym, jak obywatele zaczęli powoływać się na wydanie przez Trybunał Konstytucyjny ww. wyroku, wskazując tę okoliczność jako podstawę do wznowienia postępowania, ujawnił się systemowy problem dotyczący skutków braku publikacji orzeczenia w Dzienniku Ustaw. Organy podatkowe stoją bowiem na stanowisku, zgodnie z którym ww. wyrok Trybunału nie został opublikowany prawidłowo i w związku z tym konsekwentnie odmawiają wznowienia postępowań. Przy czym zaznaczyć należy, że stanowisko to jest kwestionowane przez niektóre sądy administracyjne (por. niżej).

Co istotne, w judykaturze³ eksponowany jest pogląd, zgodnie z którym sam fakt ustnego ogłoszenia wyroku przez Trybunał Konstytucyjny (po przeprowadzeniu kontroli konstytucyjności) nie jest pozbawiony prawnego znaczenia dla postępowań toczących się przed organami administracyjnymi lub sądami na tle przepisów dotkniętych niekonstytucyjnością. Tym samym, z momentem wejścia wyroku Trybunału Konstytucyjnego do obrotu prawnego, w tym poprzez ogłoszenie go na rozprawie, następuje uchylenie domniemania konstytucyjności kontrolowanego

² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm., dalej: „Konstytucja”).

³ Por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2026 r. (sygn. akt I OSK 2443/24), prawomocne wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: „WSA”): w Poznaniu z dnia 23 października 2025 r. (sygn. akt II SA/Po 474/25), w Kielcach z dnia 11 grudnia 2025 r. (sygn. akt I SA/Ke 428/25), a także nieprawomocne wyroki WSA: w Poznaniu z dnia 26 marca 2026 r. (sygn. akt II SA/Po 798/25) oraz z dnia 18 marca 2026 r. (sygn. akt II SA/Po 760/25), w Krakowie z dnia 30 marca 2026 r. (sygn. akt I SA/Kr 59/26), a także w Rzeszowie z dnia 4 lutego 2026 r. (sygn. akt II SA/Rz 1541/25).

przepisu. Innymi słowy, brak jest podstaw do stwierdzenia, że dopiero formalna promulgacja wyroku powoduje uchylenie domniemania konstytucyjności kontrolowanego przez Trybunału przepisu. W konsekwencji oznacza to, że organy stosujące akty normatywne uznane wyrokiem Trybunału za pozbawione już domniemania zgodności z Konstytucją zobowiązane są uwzględniać, że dany przepis pozbawiony został tego przymiotu.

W orzeczeniach wprost odwołujących się do sytuacji tzw. ofiar ulgi meldunkowej sądy administracyjne wskazują, że brak możliwości uruchomienia przez obywateli procedury wznowieniowej narusza podstawowe standardy konstytucyjne⁴.

W szczególności prowadzi do skutków sprzecznych z wymaganiami konstytucyjnej zasady równości (art. 32 Konstytucji), gdyż różnicuje sytuację prawną jednostki w zależności od nierelevantnego kryterium w postaci opóźnienia w publikacji wyroku Trybunału Konstytucyjnego, a także pozostaje niezrozumiały z punktu widzenia zasady sprawiedliwości społecznej, odnoszącej się również do społecznego poczucia sprawiedliwości, które w demokratycznym państwie prawnym nie może być przez władze publiczne pomijane (art. 2 Konstytucji). Sądy podkreślają, że skoro wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2025 r. (sygn. akt SK 64/20) został ogłoszony po rozpoznaniu na rozprawie i wraz z uzasadnieniem opublikowany został w zbiorze urzędowym Trybunału⁵, to – pomimo braku jego promulgacji w sposób określony w art. 190 ust. 2 Konstytucji – należy uznać, że wszedł do obrotu prawnego.

W konsekwencji sądy przyjmują, że mamy do czynienia z wywołaniem skutku aplikacyjnego, mimo braku wywołania, wobec niedopełnienia wymogu publikacji, skutku derogacyjnego. To zaś prowadzi do konkluzji, że wbrew stanowisku organów, wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2025 r. (sygn. akt SK 64/20) może stanowić podstawę wznowienia postępowania, zgodnie z art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej.

W tym miejscu pragnę ponownie zaakcentować, że w mojej ocenie obywatele nie powinni ponosić konsekwencji trwającego kryzysu konstytucyjnego. Sytuacja prawna jednostki (w tym przypadku poszkodowanych ofiar ulgi meldunkowej), którzy byli adresatami niekonstytucyjnej regulacji, nie może być uzależniona od kwestii publikacji orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w Dzienniku Ustaw. Wznowienie

⁴ Por. np. nieprawomocne wyroki WSA w Lublinie z dnia 11 marca 2026 r. (sygn. akt I SA/Lu 53/26 oraz I SA/Lu 54/26), a także nieprawomocny wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2026 r. (sygn. akt III SA/Wa 2511/25) ze zdaniem odrębnym.

⁵ OTK ZU seria A z 2025 r., poz. 73.

postępowania przewidziane w art. 190 ust. 4 Konstytucji stanowi szczególny mechanizm, określany w doktrynie jako sanacja postępowania sądowego lub administracyjnego, które zostało oparte na przepisie uznanym następnie za niekonstytucyjny⁶. Regulacja ta, mająca charakter podmiotowego prawa konstytucyjnego, umożliwia ponowne rozpoznanie sprawy w oparciu o zmieniony stan prawny, ukształtowany wskutek wydania orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny. Dlatego też nie zgadzam się ze stanowiskiem, zgodnie z którym orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, które nie zostało opublikowane we właściwym dzienniku urzędowym, nie wywołuje żadnych skutków prawnych, a zatem uniemożliwia uruchomienie procedury wznowieniowej. Przyjęcie takiego stanowiska w praktyce prowadziłoby do sytuacji, w której kontrola konstytucyjności miałaby jedynie charakter iluzoryczny i pozbawiony realnej skuteczności.

2. Dalsze bariery w dochodzeniu praw przez tzw. ofiary ulgi meldunkowej

Mam oczywiście świadomość, że w chwili obecnej dopiero kształtuje się orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie możliwości wznowiania postępowań w przypadku braku publikacji orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w Dzienniku Ustaw. Nawet jednak przy założeniu, że w przyszłości w judykaturze utrwaliłoby się korzystne dla podatników stanowisko dopuszczające skorzystanie przez tzw. ofiary ulgi meldunkowej z trybu wznowienia mimo braku publikacji orzeczenia trybunalskiego lub doszłoby do ewentualnej jego publikacji, nadal aktualne pozostaną inne, doniosłe obszary problemowe wskazujące na trudności podatników w dochodzeniu ich praw. Są one związane z ograniczoną możliwością weryfikowania w podatkowym postępowaniu wznowieniowym rozstrzygnięć po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego⁷ i dalszą koniecznością inicjowania spraw cywilnych,

⁶ B. Naleziński [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 190.

⁷ Art. 245 § 1 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa”) przewiduje, że organ podatkowy po przeprowadzeniu postępowania wznowieniowego wydaje decyzję, w której odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, nawet jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek wznowieniowych, lecz wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przedawnienia.

ograniczeniami czasowymi przy wznawianiu postępowań sądowych⁸, a także z ograniczeniami dopuszczalności wszczęcia postępowania w sprawie zwrotu nadpłaty podatku po upływie terminu przedawnienia⁹ oraz z zakresem sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2025 r. (sygn. akt SK 64/20)¹⁰.

W tym miejscu pragnę podkreślić, że analiza skarg wpływających do mojego Biura, a także wniosków zgłaszanych przez Fundację Praw Podatnika, pozwala na wyróżnienie kilku grup podatników w ramach tzw. ofiar ulgi meldunkowej, których dotknęły skutki podatkowe niekonstytucyjnej regulacji. W pierwszej grupie znajdują się osoby, wobec których organy zakwestionowały skorzystanie z prawa do ulgi meldunkowej i wydały decyzje wymiarowe. Część z tych postępowań zakończyła się na etapie administracyjnym wobec braku skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego. W tym przypadku obywatele nawet po potencjalnym skutecznym wznowieniu postępowania podatkowego z uwagi na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2025 r. (sygn. akt SK 64/20) mogą otrzymać decyzje odmawiające uchylecia dotychczasowych rozstrzygnięć właśnie z uwagi na przedawnienie. Dopiero takie decyzje otworzą im drogę do ewentualnego dochodzenia roszczeń odszkodowawczych na podstawie przepisów prawa cywilnego. Problem występuje także w sytuacji, w której rozstrzygnięcia organów podatkowych odmawiające przyznania ulgi meldunkowej zostały zaskarżone do sądu administracyjnego. Wówczas bowiem aktualizuje się negatywna przesłanka wznowienia postępowania sądowego z uwagi na upływ 5 lat od uprawomocnienia się orzeczenia.

Należy także zwrócić szczególną uwagę na grupę podatników, którzy wykazali i zapłacili nienależny podatek (czy to na skutek złożenia korekty w wyniku działań organów, czy to z własnej inicjatywy). W ich przypadku nie będzie miała zastosowania

⁸ Art. 278 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2026 r. poz. 143 ze zm., dalej: „p.p.s.a”) stanowi, że po upływie lat pięciu od uprawomocnienia się orzeczenia nie można żądać wznowienia, z wyjątkiem przypadku, gdy strona była pozbawiona możliwości działania lub nie była należycie reprezentowana.

⁹ W świetle art. 79 § 2 Ordynacji podatkowej prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz wniosku o zwrot nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu podatku.

¹⁰ Problem poruszony w wystąpieniu generalnym do Ministra Finansów i Gospodarki z dnia 6 listopada 2025 r. Więcej informacji pod linkiem: <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-ulga-meldunkowa-tk-mfig-odpowiedz-kolejna>

procedura wznowienia postępowania po wyroku Trybunału Konstytucyjnego wobec braku wydania rozstrzygnięć wymiarowych przez organy podatkowe. Z przekazanych informacji wynika, że osoby te próbowały inicjować postępowania o zwrot zapłaconego podatku w związku z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 lipca 2025 r. (sygn. akt SK 64/20). Niemniej jednak organy odmawiały wszczęcia postępowania w sprawie wniosku o zwrot nadpłaty z uwagi na to, że zostały one złożone w momencie, gdy zobowiązanie podatkowe było już przedawnione. Takie stanowisko aprobowały również sądy administracyjne wskazując, że termin przedawnienia zobowiązania jest datą graniczną, po której nie można już zgłosić żądania zwrotu nienależnie zapłaconego podatku¹¹.

W związku z powyższym pojawia się pytanie o to, w jaki sposób podatnicy mogą realnie dochodzić swoich praw, w sytuacji gdy na skutek okoliczności od nich niezależnych Trybunał orzeknie o niekonstytucyjności przepisów podatkowych, ale już po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Powstaje również wątpliwość, czy konstrukcja nadpłaty powstałej na skutek orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego przewidziana w Ordynacji podatkowej¹² w relacji do instytucji przedawnienia¹³ zapewnia podatnikom skuteczną ochronę, skoro podatnik nie ma żadnego wpływu na długość postępowania trybunalskiego i finalny moment wydania orzeczenia? W moim przekonaniu obecna regulacja może wywoływać wątpliwości z punktu widzenia zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. W praktyce bowiem powoduje, że mechanizm kontroli konstytucyjnej może być postrzegany jako instrument o ograniczonej skuteczności.

3. Potrzeba ponownej analizy sprawy i działań legislacyjnych

Mając na uwadze powyższe, w oparciu o przepisy ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich¹⁴, zwracam się do Pana Ministra z uprzejmą prośbą o ponowne, wnikliwe przeanalizowanie sytuacji tzw. ofiar ulgi meldunkowej pod kątem możliwości

¹¹ Por. nieprawomocne wyroki WSA w Warszawie z dnia 16 kwietnia 2026 r. (sygn. akt III SA/Wa 2650/25), WSA w Bydgoszczy z dnia 25 lutego 2026 r. (sygn. akt I SA/Bd 712/25) oraz z dnia 21 kwietnia 2026 r. (sygn. akt I SA/Bd 713/25), a także wyrok NSA z dnia 27 września 2023 r. (sygn. akt II FSK 542/22).

¹² Art. 74 Ordynacji podatkowej.

¹³ Art. 79 § 2 Ordynacji podatkowej.

¹⁴ Art. 16 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1264 ze zm.).

podjęcia stosownych działań zapewniających ochronę tej grupy obywateli po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia z dnia 9 lipca 2025 r. (sygn. akt SK 64/20), w szczególności proszę o rozważenie możliwości podjęcia inicjatywy na poziomie legislacyjnym w tym obszarze.

W tym kontekście wyłącznie sygnalizacyjnie pragnę zwrócić uwagę na sposób, w jaki podjęto próbę rozwiązania problemu braku publikacji wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 czerwca 2024 r. (sygn. SK 140/20) dotyczącego osób, które przeszły na wcześniejszą emeryturę¹⁵. W związku z koniecznością zapewnienia realnej ochrony prawnej tej grupie obywateli dostrzeżono potrzebę przygotowania projektu ustawy gwarantującej ubezpieczonym prawo do świadczeń emerytalnych zgodnych ze standardem konstytucyjnym¹⁶.

Tym samym, w mojej ocenie, zasadne wydaje się rozważenie podjęcia prac nad uregulowaniem dedykowanym osobom poszkodowanym niekonstytucyjną regulacją ulgi meldunkowej. Jednocześnie zwracam się z prośbą o przeanalizowanie potrzeby wprowadzenia zmian w przepisach Ordynacji podatkowej w zakresie ograniczeń dotyczących możliwości wznowienia postępowania i weryfikacji decyzji ostatecznych po wydaniu orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny, w sytuacji gdy upłynął termin przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz w sprawie szczególnego reżimu dla nadpłat konstytucyjnych w kontekście instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego. Proszę także o wskazanie, jakie działania – zdaniem Pana Ministra – mogą podejmować ofiary ulgi meldunkowej w celu odzyskania nienależnie zapłaconego podatku.

Z poważaniem

Marcin Wiącek

¹⁵ W orzeczeniu tym Trybunał zakwestionował mechanizm, w ramach którego emeryci, którzy przed dniem 6 czerwca 2012 r. zdecydowali się przejść na wcześniejszą emeryturę (55 lat dla kobiet i 60 dla mężczyzn), otrzymywali mniejsze emerytury po osiągnięciu właściwego wieku emerytalnego (przyznawane po ukończeniu 60 lat przez kobiety i 65 lat przez mężczyzn) – obniżane o kwotę odpowiadającą wcześniej pobranym emeryturom.

¹⁶ Więcej informacji na temat tej sprawy dostępnych jest pod linkiem: <https://bip.brpo.gov.pl/pl/content/rpo-tk-wyrok-emeryci-niepublikowanie-kprm-mrpips-odpowiedz-kolejna>

Rzecznik Praw Obywatelskich
/-wydano i podpisano elektronicznie/

Do wiadomości:

Pan Maciej Berek
Minister do spraw Nadzoru nad Wdrażaniem Polityki Rządu
w Kancelarii Prezesa Rady Ministrów