

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY
KANCELARIA

Toruń, 22 marca 2022 r.
wpł.
dnia 25. 03. 2022

Nr wg EZD

Do

Trybunału Konstytucyjnego
al. Jana Chrystiana Szucha 12a
00-918 Warszawa

Skarżący:

M K

zastępowany przez radcę
prawnego Dawida Owczarczaka,
wpisanego na listę radców
prawnych pod numerem TR-1275,
Kancelaria Radcy Prawnego Piotr
Wódkowski, ul. Łokietka 5, 87-100
Toruń

SKARGA KONSTYTUCYJNA

o stwierdzenie niezgodności art. 15 ust. 2 w zw. z art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług z Konstytucją w zakresie, w jakim przepisy te pozwalają kwalifikować sprzedaż nieruchomości przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej jako odpłatną dostawę towarów, podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT

Działając w imieniu skarżącego M K , którego pełnomocnictwo załączam, wnoszę o stwierdzenie, że art. 15 ust. 2 w zw. z art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie, w jakim przepisy te pozwalają kwalifikować sprzedaż nieruchomości przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej jako odpłatną dostawę towarów, podlegającą opodatkowaniu podatkiem VAT są niezgodne z art. 64 ust. 1 i 2 w zw. z art. 21 ust. 1 w zw. z art. 31 w zw. z art. 2 Konstytucji.

UZASADNIENIE

1. Stan faktyczny

Dnia stycznia 2017 roku , wydał wobec Skarżącego decyzję nr w przedmiocie podatku od towarów i usług za marzec 2010 roku. Ustalając wysokość zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wskazał, że Skarżący i jego żona K L byli stronami transakcji sprzedaży należących do nich działek. W ocenie organu podatkowego, transakcje te powinny podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, bowiem okoliczności kupna i sprzedaży działek przez Skarżącego i jego żonę, dotyczące ilości, częstotliwości, wielkości sprzedaży oraz cen nieruchomości świadczyły o tym, że nabywane nieruchomości w zamierzeniu nie służyły gromadzeniu składników majątku prywatnego, lecz pełniły funkcję towarów handlowych w rozumieniu art. 5 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług.

Od powyższej decyzji Skarżący wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B , która to została oddalona wyrokiem z dnia maja 2017 roku, wydanym w sprawie o sygn. akt . Skarżący nie zgodził się z powyżej wskazanym rozstrzygnięciem i wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Skarżący wskazał, że organ podatkowy, jak również Wojewódzki Sąd Administracyjny w B błędnie stwierdziły, że czynności sprzedaży działek, podejmowane przez Skarżącego oraz jego żonę, mogą być zakwalifikowane jako odpłatna dostawa towarów, prowadzona w ramach działalności gospodarczej polegającej na profesjonalnym obrocie nieruchomościami. W momencie nabywania nieruchomości, Skarżący oraz jego żona nie prowadzili tego typu działalności, jak również nie mieli zamiaru dalszej odsprzedaży działek. Ponadto nie dokonywali w stosunku do nieruchomości działań marketingowych, typowych dla profesjonalnej działalności gospodarczej, wykraczających poza zwykłe formy ogłoszenia ani też nie prowadzili z własnej inicjatywy, w kompleksowy i zorganizowany sposób działań mających na celu zwiększenie atrakcyjności nieruchomości, takich jak uzyskanie warunków zabudowy czy uzbrojenie poszczególnych działek. Intencją Skarżącego oraz jego żony było nabywanie nieruchomości dla siebie, w celu powiększenia prowadzonego gospodarstwa i gromadzenia majątku prywatnego, a ich późniejsza sprzedaż była jedynie wyrazem zarządu tym majątkiem.

Wyrokiem z dnia września 2021 roku, wydanym w sprawie o sygn. akt

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną wniesioną przez mojego Mocodawcę. Sąd podzielił argumentację przedstawianą przez organ podatkowy oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny. W ocenie NSA, nabycie nieruchomości, ich podział na mniejsze działki gruntu, a następnie sprzedaż za cenę wyższą niż cena ich nabycia, świadczą o profesjonalnym charakterze działalności prowadzonej przez Skarżącego. Skarżący podnosi natomiast konsekwentnie, że wszystkie dokonane przez niego czynności mieściły się w zakresie zarządu jego prywatnym majątkiem i były wyrazem wykonywania prawa własności przysługującego Skarżącemu oraz jego żonie. W tym kontekście bez znaczenia powinna być cena nabycia uzyskana z tytułu sprzedaży nieruchomości, bowiem działalność prywatna, nieprofesjonalna i niezorganizowana również może z założenia przynieść zysk. W konsekwencji, poprzez wydane w niniejszej sprawie orzeczenia, naruszone zostało konstytucyjne prawo własności Skarżącego oraz inne powiązane z nim prawa, co zostanie szerzej opisane w dalszej części niniejszego pisma.

Przed wniesieniem niniejszej skargi konstytucyjnej Skarżący wyczerpał przysługującą mu drogę prawną, przewidzianą w odrębnych przepisach. Ostateczny, prawomocny wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, został doręczony Skarżącemu dnia 22 grudnia 2021 roku, co potwierdza prezentata Kancelarii pełnomocnika Skarżącego, umieszczona na odpisie wyroku. Od powyżej wskazanych rozstrzygnięć nie wniesiono nadzwyczajnego środka zaskarżenia.

2. Wykazanie naruszenia praw i wolności Skarżącego oraz uzasadnienie zarzutu niezgodności z Konstytucją

Wyżej wskazane orzeczenia zostały oparte o treść art. 15 ust. 2 w zw. z art. 5 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Wykładnia ww. przepisów, przeprowadzona przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne doprowadziła do wydania rozstrzygnięć naruszających konstytucyjne prawa i wolności Skarżącego, tj.:

1. prawo własności oraz prawo ochrony własności (art. 64 ust. 1 i 2 w zw. z art. 21 ust. 1 Konstytucji);
2. zasadę równego traktowania obywateli (art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji);
3. zasadę państwa prawa (art. 2 Konstytucji) oraz wywodzone z niej zasady:
 - A) sprawiedliwości społecznej;
 - B) zaufania do organów państwa;
 - C) przyzwoitej legislacji.

Prawo własności oraz prawo ochrony własności (art. 64 ust. 1 i 2 w zw. z art. 21 ust. 1 Konstytucji)

Zgodnie z art. 21 ust. 1, Rzeczpospolita Polska chroni własność jako podmiotowe prawo majątkowe. Z kolei zgodnie z art. 64 ust. 1, własność oraz inne prawa majątkowe podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej, a w myśl art. 64 ust. 3 własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Konstytucyjne prawo własności obejmuje wolność nabywania mienia, zachowania mienia oraz dysponowania nim¹. Atrybutem własności jako prawa majątkowego jest między innymi prawo do czynienia z przedmiotem własności dowolnego użytku oraz zbywalność². Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że prawo własności zagwarantowane przez art. 21 oraz 64 Konstytucji obejmuje w szczególności możliwość korzystania z rzeczy, pobierania pożytków oraz swobodę rozporządzania rzeczą³. Z kolei przez prawa majątkowe należy rozumieć prawa mające wartość majątkową oraz mogące stanowić składnik majątku jednostki i realizować określony interes majątkowy⁴. Przez prawo majątkowe należy zatem rozumieć również cenę uzyskaną ze sprzedaży nieruchomości, stanowiącą jej ekwiwalent.

W ocenie Skarżącego, poprzez wydane w stosunku do niego rozstrzygnięcia, doszło do faktycznego ograniczenia jego prawa w rozporządzaniu przysługującymi mu nieruchomościami, co stoi w sprzeczności z art. 64 ust. 1 ustawy. Mój Mocodawca został *de facto* pozbawiony możliwości zbycia rzeczy w ramach prywatnego obrotu, choć podejmowane przez niego czynności nie różniły się niczym od czynności podejmowanych przez każdą inną osobę fizyczną, dążącą do sprzedaży nieruchomości. Wykładnia przeprowadzona w niniejszej sprawie przez sądy administracyjne oraz organy podatkowe prowadzi do pozbawienia Skarżącego prawa do osiągnięcia zysku ze sprzedaży jego prywatnego majątku. Kierując się argumentami wyrażonymi w wydanych rozstrzygnięciach należałoby bowiem uznać, że sprzedaż nieruchomości z osiągnięciem zysku stanowi zawsze działalność gospodarczą, tj. odpłatną dostawę towarów, podlegającą opodatkowaniem podatkiem VAT. Mimo tego, że w chwili zbywania nieruchomości, Skarżący był osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej, organ uznał go za podatnika na gruncie art. 15 ust. 2 w zw. z art. 5 ust. 1 i w

¹ Wyrok TK z dnia 31 stycznia 2001 roku, sygn. akt P 4/99

² B. Banaszek, *Konstytucyjne podstawy prawa własności*, Warszawa 1999, s. 17

³ Wyrok TK z dnia 5 września 2006 roku, sygn. akt K 51/05

⁴ Wyrok TK z dnia 14 marca 2005 roku, sygn. akt K 35/04

konsekwencji nałożył na niego obowiązek zapłaty podatku VAT, co doprowadziło do pozbawienia mojego Mocodawcy części ceny, otrzymanej w ramach ekwiwalentu za przysługujące mu prawo własności nieruchomości.

Skarżący w chwili zbywania spornych działek nie prowadził działalności gospodarczej związanej z profesjonalnym obrotem nieruchomościami. Kwestionowany art. 15 ust. 1 ustawy o VAT stanowi natomiast wprost, że podatnikiem są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Zgodnie natomiast z art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Tym samym, aby dana czynność mogła być opodatkowana, musi być wykonana przez podmiot, który dla tej konkretnej czynności działał jako podatnik. Dostawa towarów może być zatem opodatkowana podatkiem VAT jedynie wówczas, gdy dokonuje jej podmiot mający status podatnika, a dodatkowo działa w tym charakterze w odniesieniu do danej transakcji.

W konsekwencji, Skarżący nie mógł być uznany za podatnika w związku z transakcjami sprzedaży działek wchodzących w skład jego majątku prywatnego. Takie stanowisko zostało wielokrotnie potwierdzone przez sądy administracyjne, które wskazywały, iż podatnikiem nie jest osoba fizyczna, która dokonuje okazjonalnych transakcji, za które nie jest przewidziana ściśle regularna zapłata oraz nie prowadzi zorganizowanej, zarejestrowanej działalności gospodarczej, a tylko wyzbywa się majątku osobistego. Co przy tym istotne, sam zamiar osiągnięcia zysku z przedmiotowych transakcji nie stanowi o ich zakwalifikowaniu jako przeprowadzanych w ramach działalności gospodarczej. Odmienny pogląd prowadzi bowiem do uznania, że każda działalność w zakresie zarządu majątkiem osobistym musiałaby być prowadzona z naruszeniem reguł gospodarności i z założenia nie przynosić zysku, aby nie została objęta opodatkowaniem podatkiem VAT⁵. W ten sposób dochodzi do nakładania niekonstytucyjnych ograniczeń w zakresie ustalania warunków sprzedaży nieruchomości (poprzez ograniczenie swobody ustalania ceny tej nieruchomości), jak i samej możliwości dysponowania prywatnym majątkiem przez Skarżącego, a także do niekonstytucyjnego uznania Skarżącego za podatnika, choć zgodnie z ustawą zasadniczą, podatki i inne daniny publiczne mogą być nakładane na obywateli tylko w drodze ustawy.

⁵ Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 kwietnia 2019 roku, sygn. akt I SA/Gd 170/19

Prawo do równego traktowania - zasada równości (art. 32 ust. 1 i ust. 2 Konstytucji)

Zgodnie z art. 32 Konstytucji RP, wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne (ust. 1). Skarżącemu znane jest stanowisko Trybunału, że przedmiotem skargi konstytucyjnej nie może być naruszenie samej zasady równości, ale naruszenie tej zasady w związku z określonym konstytucyjnym prawem podmiotowym, przy czym chodzi tutaj o prawo, które nie zostało wyłączone z zakresu skargi konstytucyjnej. Skarżący to stanowisko akceptuje i dlatego łączy naruszenie prawa do równego traktowania z naruszeniem prawa do ochrony własności.

Wskazuje się, że art. 64 Konstytucji powinien być interpretowany w bliskim związku z art. 32 Konstytucji. Sam Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał, że zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne⁶.

W aktualnie obowiązującym stanie prawnym, wobec podatników znajdujących się w analogicznym stanie faktycznym co Skarżący, organy podatkowe oraz sądy administracyjne wydają nierzadko odmienne decyzje oraz wyroki. Sądy administracyjne coraz częściej orzekają w tym zakresie na korzyść podatników, wskazując, iż sprzedaż działek dokonywana przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej, nie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (tak np. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 kwietnia 2019 roku, I SA/Gd 170/19). W świetle zasady równości wobec prawa, wyrażonej w art. 31 Konstytucji niedopuszczalne jest odmienne kształtowanie sytuacji prawnej osób znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej w zależności jedynie od dyskrecjonalnej władzy sądów administracyjnych czy organów podatkowych. W świetle wskazanego powyżej judykatu, jak również innych wydanych na gruncie analogicznych okoliczności, można natomiast dojść do przekonania, że gdyby sprawa Skarżącego była rozpoznawana przez inny sąd, to dokonana ocena prawna doprowadziłaby do wydania orzeczenia korzystnego dla mojego Mocodawcy. W związku z powyższym, mimo tego, że Skarżący znajduje się w takiej samej sytuacji co wiele innych osób fizycznych, zbywających nieruchomości wchodzące w skład ich majątku prywatnego, jego sytuacja prawna została ukształtowana w sposób mniej korzystny, bowiem

⁶ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 2001 roku, SK 22/01

został on niezasadnie zobowiązany do zapłaty podatku VAT. W konsekwencji, poprzez wydane rozstrzygnięcia niewątpliwie doszło do naruszenia zasady równości wobec prawa.

Zasada państwa prawa (art. 2 Konstytucji)

Artykuł 2 Konstytucji RP stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Ranga zasady sprawiedliwości społecznej została uwypuklona nie tylko poprzez zawarcie jej w art. 2 Konstytucji, ale także poprzez wyodrębnienie jej, wskazanie *expressis verbis* w treści tego artykułu. Sprawiedliwość w kontekście opodatkowania funkcjonuje w ramach ogólnej formuły sprawiedliwości społecznej, jest jej uszczegółowieniem, specyficznym ze względu na obszar, w którym funkcjonuje.

Prawidłowa realizacja zasady sprawiedliwości społecznej przez ustawodawcę przy definiowaniu osoby „podatnika” i w konsekwencji w trakcie ustalania zobowiązań podatkowych nie powinna przekładać się na zróżnicowanie sytuacji podmiotów. Tylko równość w kontekście nakładania na poszczególne osoby znajdujące się w takiej samej sytuacji faktycznej takich samych obowiązków podatkowych może zagwarantować wypełnienie zasady sprawiedliwości społecznej.

Żadną miarą za sprawiedliwe nie może zostać uznane zróżnicowanie uznawania za podatników poszczególnych osób fizycznych, znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej, jedynie ze względu na dyskrecjonalne uznanie organów podatkowych. Nie istnieje bowiem żadne uzasadnienie takiego rozróżnienia. Takie odstępianie od zasady równości stoi w sprzeczności z regułami słuszności oraz zasadności. Natomiast naruszenie zasady sprawiedliwości społecznej czyni różnicowanie niezgodne z unormowaniami konstytucyjnymi. W sprawie będącej przedmiotem niniejszej skargi konstytucyjnej, jak zostało wykazane powyżej, została naruszona zasada równości poprzez rozróżnienie obywateli na podstawie dowolnego uznania przez organy podatkowe, że Skarżącemu należy nadać status podatnika podatku VAT, mimo że nawet nie prowadził on działalności gospodarczej oraz mimo szeregu odmiennych orzeczeń wydanych w stosunku do innych osób znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej. Sprawiedliwe byłoby w niniejszej sprawie równe potraktowanie obywateli, wyrażające się w tym, że zważywszy na znaczącą rozbieżność wykładni, w przypadku wątpliwości, organy

podatkowe nie traktowałyby osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej jako podatników w związku z zarządzaniem przez te osoby ich majątkiem, wchodzącym w skład majątku prywatnego.

Zdaniem TK, istotną część treści normatywnej art. 2 stanowi zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez niego prawa⁷. W ocenie strony skarżącej, z zasady państwa prawnego oraz wywodzonej z tej zasady, zasady zaufania obywateli do państwa można na potrzeby niniejszej skargi wywieść także zasadę zakazu czerpania przez państwo korzyści z bezprawnych działań organów tegoż państwa. Nie ulega bowiem wątpliwości strony skarżącej, że państwo prawne to takie państwo, w którym regulacje prawne nie stanowią "zachęty" do działań bezprawnych naruszających podstawowe zasady ustrojowe. Zachętą taką stanowiłaby możliwość uznawania za podlegające opodatkowaniu osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, działających w ramach zarządu swoim prywatnym majątkiem, w przypadku, kiedy przepisy prawa nie są w tej materii precyzyjne, a na domiar złego występuje niejednolita linia orzecznicza sądów administracyjnych. W takiej sytuacji, organy podatkowe mogą wręcz dowolnie ustalić wysokość zobowiązań podatkowych obywateli, którzy to nie mogą mieć pewności, że po kilku latach nie zostaną zobowiązani do zapłaty podatku. Tego typu praktyka z całą pewnością godziłaby w zasadę zaufania do organów państwa, co stoi w sprzeczności z zasadą wyrażoną w art. 2 Konstytucji.

Z zasady państwa prawnego Trybunał Konstytucyjny wywiódł również zasadę przyzwoitej legislacji (orzeczenie z dnia 12 czerwca 2002 r., P. 13/01). Z zasady przyzwoitej legislacji, obok nakazu formułowania norm w sposób poprawny, precyzyjny i jasny, zwłaszcza gdy chodzi o ochronę praw i wolności oraz o sytuacje, gdy istnieje możliwość stosowania sankcji wobec obywatela, strona skarżąca wywodzi zasadę stanowienia norm, które w jednakowy sposób regulują konsekwencje prawne zaistnienia jednakowego stanu faktycznego. Niezgodne z zasadą przyzwoitej legislacji byłoby takie stanowienie norm prawnych, które by w sposób nieuzasadniony odmiennie regulowały sytuację prawną obywateli w przypadku zaistnienia jednolitego pod względem prawnym stanu faktycznego. W konsekwencji, niezgodne z wyżej wskazaną zasadą jest dokonywanie takiej wykładni prawa, która – w takim samym stanie

⁷ Wyrok z dnia 21 marca 2001 roku, sygn. akt K 24/00

faktycznym, w zależności od organu lub sądu rozpatrującego sprawę – jedną osobę pozwoli uznać za podatnika, a drugą nie.

Z taką sytuacją mamy do czynienia na gruncie stosowania art. 15 ust. 2 w zw. z art. 5 ust. 1 do osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej w związku ze sprzedażą przez nich nieruchomości wchodzących w skład majątku prywatnego. Nie istnieją bowiem jasne kryteria, które w powyższej sytuacji faktycznej pozwalałyby danego obywatela zakwalifikować jako podatnika w zakresie podatku VAT. Fakt niejasności tychże przepisów potwierdzają chociażby liczne wyroki sądów administracyjnych wydawane na gruncie ich stosowania, a często sprzeczne ze sobą.

W tym stanie faktycznym i prawnym skarga konstytucyjna jest oczywiście uzasadniona.

Załączniki:

- 1) Pełnomocnictwo wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej,
- 2) Odpis wyroku NSA wraz z uzasadnieniem (),
- 3) 5 odpisów skargi