



Warszawa, 8 października 2020 r.

SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 55/20
BAS-WAK-1242/20

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej A B z 27 marca 2018 r. (sygn. akt SK 55/20), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1387, ze zm.) **jest zgodny** z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Ponadto wnoszę o **umorzenie** postępowania w pozostałym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. W dniu 29 maja 2020 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej A B (dalej: skarżąca) z 27 marca 2018 r. (sygn. akt SK 55/20). Tego samego dnia do Kancelarii Sejmu wpłynęło analogiczne zawiadomienie Prezes TK w sprawie skargi konstytucyjnej skarżącej z 27 marca 2018 r. (sygn. akt SK 56/20), w której jednakowo określono przedmiot kontroli.

2. Z uwagi na brak zarządzenia Prezes Trybunału Konstytucyjnego o łącznym rozpoznaniu tych dwóch skarg, Sejm w niniejszym piśmie przedkłada wyjaśnienia i przedstawia stanowisko wyłącznie w sprawie o sygn. akt SK 55/20.

3. Przedmiotem zaskarżenia skarżąca uczyniła art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1387, ze zm.; dalej: „u.p.d.o.f.” lub „PDOFizU”).

Zaskarżony przepis art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. stanowi: „Ilekcroc w ustawie jest mowa o: [...] dzialalnosci gospodarczej albo pozarolniczej dzialalnosci gospodarczej – oznacza to dzialalnosc zarobkowa:

- a) wytworcza, budowlana, handlowa, uslugowa,
- b) polegajaca na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze zlóz,
- c) polegajaca na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartosci niematerialnych i prawnych

– prowadzona we własnym imieniu bez wzgledu na jej rezultat, w sposob zorganizowany i ciagly, z ktorej uzyskane przychody nie sa zaliczane do innych przychodow ze zrodel wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9”.

Z kolei przepisy art. 10 ust. 1 – nieobjete zakresem zaskarzenia – stanowa, co nastepuje: „Zrodlami przychodow sa:

- 1) stosunek sluzbowy, stosunek pracy, w tym spoldzielczy stosunek pracy, czlonkostwo w rolniczej spoldzielni produkcyjnej lub innej spoldzielni zajmujacej sie produkcja rolna, praca nakladcza, emerytura lub renta;

- 2) działalność wykonywana osobiście;
- 3) pozarolnicza działalność gospodarcza;
- 4) działy specjalne produkcji rolnej;
- 5) (uchylony);
- 6) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze, w tym również dzierżawa, poddzierżawa działów specjalnych produkcji rolnej oraz gospodarstwa rolnego lub jego składników na cele nierolnicze albo na prowadzenie działów specjalnych produkcji rolnej, z wyjątkiem składników majątku związanych z działalnością gospodarczą;
- 7) kapitały pieniężne i prawa majątkowe, w tym odpłatne zbycie praw majątkowych innych niż wymienione w pkt 8 lit. a–c;
- 8) odpłatne zbycie, z zastrzeżeniem ust. 2:
 - a) nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości,
 - b) spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
 - c) prawa wieczystego użytkowania gruntów,
 - d) innych rzeczy,– jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej i zostało dokonane w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w lit. a–c – przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany;
- 8a) działalność prowadzona przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną;
- 8b) niezrealizowane zyski, o których mowa w art. 30da;
- 9) inne źródła”.

4. Przedmiotem kontroli jest art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., który zawiera definicję legalną działalności gospodarczej. Według skarżącej zawarta w tym przepisie definicja legalna jest nieprecyzyjna, a w konsekwencji dochodzi na tym tle do wątpliwości interpretacyjnych, czy osiągnięte przez podatnika przychody należy zaliczyć do źródła przychodu z art. 10 ust. 1 pkt 3 (działalność gospodarcza), czy też do źródła przychodu z art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. (zbycie nieruchomości poza działalnością gospodarczą). W tym ostatnim przypadku zbycie nieruchomości, jeśli nie następuje w wykonywaniu

działalności gospodarczej, rodzi obowiązek zapłaty podatku dochodowego tylko, gdy następuje przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. *A contrario*, zbycie nieruchomości po tym terminie powoduje, że zbycie nie stanowi źródła przychodu i kwota uzyskana ze sprzedaży nie podlega opodatkowaniu. Skarżąca uważa, że definicja legalna zawarta w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. nie pozwala przesądzić w sposób jednoznaczny, o które źródło przychodu chodzi, co powoduje, że sądy zastępują ustawodawcę w tym rozstrzygnięciu, orzekając na niekorzyść podatnika poprzez kwalifikację przychodu do źródła z art. 10 ust. 1 pkt 3, co nie podlega zwolnieniu w przeciwieństwie do źródła z art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.

II. Stan faktyczny poprzedzający złożenie skargi

Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego.

Skarżąca otrzymała od męża w 2000 r. udział wynoszący części nabytych gruntów rolnych położonych w obrębie B , gmina K . W latach 2001-2007 skarżąca wraz z mężem dokonali sprzedaży części posiadanych działek (łącznie). Małżonkowie mieli wyłączoną małżeńską wspólność majątkową, nie prowadzili rolnego gospodarstwa rodzinnego, toteż nie spełniali warunków do uznania ich za rolników indywidualnych. Jak wynika z analizy dokonanej przez organ kontroli skarbowej mąż skarżącej dokonał zakupu gruntów o łącznej powierzchni ha za cenę zł, natomiast w 2007 r. skarżąca wraz z mężem dokonali sprzedaży działek o łącznej powierzchni ha, uzyskując przychód w wysokości zł. Z kolei w 2008 r. dokonali sprzedaży działek o łącznej powierzchni ha, uzyskując przychód w łącznej kwocie zł.

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w S , decyzją z października 2014 r., nr , określił skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2008 w kwocie zł. Według organu kontroli skarbowej dokonane przez skarżącą za pośrednictwem męża czynności na przestrzeni lat 2001-2008 (tj. m.in. podział posiadanych nieruchomości na szereg mniejszych działek, a następnie sprzedaż) wyczerpywały ustawowe przesłanki pozarolniczej działalności gospodarczej (w myśl art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.). Jak zauważył ww. organ całokształt działań podejmowanych w niniejszej sprawie przez skarżącą i jej męża świadczy

o zorganizowanym, zarobkowym, profesjonalnym i ciągłym charakterze, a więc spełnia wszystkie przesłanki do uznania tych działań jako typowych dla działalności gospodarczej. W konsekwencji uzyskany przychód z odnośnego tytułu (pochodzący ze sprzedaży ww. nieruchomości) należy zakwalifikować jako źródło przychodu, o którym mówi art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.

Od powyższej decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w S. z października 2014 r. skarżąca wywiodła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej w S, wnosząc o jej uchylenie w całości.

Dyrektor Izby Skarbowej w S, decyzją z lutego 2015 r., nr, utrzymał w mocy decyzję organu kontroli skarbowej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w S, wyrokiem z października 2015 r., sygn. akt, oddalił skargę skarżącej na powyższą decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w S. Zdaniem WSA w S kwestią sporną w tej sprawie było to, czy w konkretnych okolicznościach faktycznych, skarżąca sprzedając nabyte działki prowadziła działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., a w konsekwencji, czy przychód z tej sprzedaży jest przychodem ze źródła wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Skarżąca dowodziła, że przychody ze sprzedaży nabytych działek nie powinny być zaliczane do przychodów z działalności gospodarczej, bowiem w jej ocenie były to transakcje polegające na obrocie majątkiem prywatnym, nie związanym z działalnością gospodarczą. W uzasadnieniu swego orzeczenia WSA w S uznał, wbrew twierdzeniom skarżącej, że jej działania wyczerpały przesłanki do uznania jej za osobę prowadzącą działalność gospodarczą. „Wskazane w tej sprawie okoliczności faktyczne dowodzą, że skala aktywności skarżącej w zakresie zbycia przedmiotowych działek jest porównywalna do działań podmiotów zajmujących się profesjonalnie tego rodzaju obrotem. Działalność ta przybrała formę profesjonalną i zorganizowaną, czego przejawem były takie działania w zakresie obrotu nieruchomościami, jak nabycie nieruchomości, stworzenie strony internetowej w celu sprzedaży działek, wykraczające poza zwykłe formy ogłoszenia, aktywne ubieganie się o zmianę planu zagospodarowania przestrzennego. [...] w ocenie sądu aktywność skarżącej w ramach powyższych czynności wykracza poza ramy zarządu majątkiem prywatnym”.

Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z lutego 2018 r., sygn. akt, oddalił skargę kasacyjną skarżącej. Jak zauważył NSA „zasadnie uznano

w rozpoznawanej sprawie, że działania strony skarżącej w zakresie sprzedaży działek gruntu spełniały przesłanki do uznania tych czynności za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.”.

Wyrok NSA z lutego 2018 r. jest prawomocny i nie przysługują od niego żadne środki zaskarżenia, co pozwala uznać, że skarżąca wystąpiła do Trybunału Konstytucyjnego po wyczerpaniu przysługującej jej drogi prawnej (zob. art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym; t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 2393; dalej: ustawa o TK).

III. Zarzuty skarżącej

1. W ocenie skarżącej art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. jest niezgodny z:

- a) art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji poprzez wprowadzenie warunków rozpoznania przychodu z działalności gospodarczej niezgodnych z zasadą państwa prawnego, poprawnej legislacji, pewności prawa oraz wprowadzenie obciążeń publicznych w sposób ponadto niejasny, nieprecyzyjny i ograniczający prawa podatników do nieopodatkowania przychodu z tytułu sprzedaży własnego majątku po upływie 5 lat od jego nabycia,
- b) art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji poprzez wprowadzenie warunków rozpoznania przychodu z działalności gospodarczej niezgodnych z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych,
- c) art. 2 w związku z art. 64 ust. 1-2 w związku z art. 84 Konstytucji, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez wprowadzenie nadmiernie szerokiej definicji działalności gospodarczej rozszerzającej zakres opodatkowania z tego źródła przychodu na przychody z innych źródeł, w tym ze sprzedaży posiadanego na własność majątku.

2. Skarżąca jest zdania, że kwestionowany przepis charakteryzuje się redakcją niespójną, a nawet wewnątrznie sprzeczną, co nie pozwala podatnikom odróżnić, „kiedy ich aktywność analogiczna do wskazanej w sposób pozytywny mieści się we wskazanych w drugiej części definicji źródłach przychodu” (skarga, s. 11). Na jego gruncie nie jest jasne, czy dany przychód pochodzi z działalności gospodarczej, czy z innego źródła, co powoduje, że sądy zastępują ustawodawcę w tym rozstrzygnięciu. Rozgraniczenie źródeł przychodu ma istotne znaczenie

z uwagi na konsekwencje prawne tego podziału, bowiem to od niego zależy kwestia podlegania opodatkowaniu. „Niejasne i nieznanne na moment nabycia nieruchomości kryteria zaliczenia późniejszej sprzedaży do źródła przychodu działalność gospodarcza i jego rozgraniczenia od pozostałych źródeł wskazanych w powołanym przepisie powodują stan niepewności prawnej dla podatników, którzy mogą być uznani za «handlowców» prowadzących działalność gospodarczą nawet po upływie 7 lat lub więcej od nabycia nieruchomości. Ani zatem przepis ten nie jest precyzyjny, nie określa też ani jakie przychody zawsze podlegają opodatkowaniu w ramach źródła «działalność gospodarcza», ani też jak[a] jest linia rozgraniczenia tego źródła z innymi źródłami przychodu powstającymi w wyniku analogicznej aktywności. Nieznany jest zatem zakres przedmiotu działalności” (skarga, s. 14). Tym samym, według skarżącej, kwestionowany przepis nie odpowiada kryteriom określonym w art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Ustawodawca wyodrębnił podział na źródła przychodu, by złagodzić zasadę ponoszenia ciężarów publicznych, która stanowi wyjątek od zasady ochrony prawa własności. Jednak – zdaniem skarżącej – nie do pogodzenia z tą zasadą jest taka definicja działalności gospodarczej, aby można było do niej zaliczyć przychody możliwe do opodatkowania także w ramach innego źródła przychodu. „Jest ona bowiem tak szeroka, że w zasadzie prawie każdy przychód objęty innymi źródłami może być potraktowany jak przychód z działalności gospodarczej” (skarga, s. 17). Nawet jeśli uznać relatywnie szerokie ujęcie działalności gospodarczej za dominujące w orzecznictwie sądów administracyjnych, to jego niekonstytucyjność powinna być stwierdzona w świetle zasady szczególnej określoności regulacji daninowych (skarga, s. 21-22).

Ponadto skarżąca zarzuca kwestionowanemu przepisowi naruszenie prawa do równej ochrony własności. Uznaje ona, że norma wynikająca z tego przepisu powoduje, że podatnicy tacy jak ona nie korzystają z takiej samej ochrony prawnej jak podatnicy, którym nie zakwestionowano faktu nieopodatkowania zbycia nieruchomości po upływie 5 lat od ich sprzedaży. Tacy sami podatnicy, dokonujący takich samych czynności, podlegają więc różnej ochronie prawnej. Co więcej, nierzadko w ogóle nie wiedząc, że prowadzą działalność gospodarczą w zakresie handlu nieruchomościami, podlegają oni jednak obowiązkowi podatkowemu (skarga, s. 18). W tym kontekście skarżąca zwraca uwagę także na kwestię możliwości wyboru stawki preferencyjnej, istniejącą w przypadku zbywania nieruchomości

w ramach działalności gospodarczej (stawka liniowa, stawka progresywna 17-32%), której nie ma w sytuacji, gdy zbycie nieruchomości zostaje dopiero *post factum* uznane za prowadzenie działalności gospodarczej. W tym drugim przypadku podatnik nie ma realnego wpływu na powstanie opodatkowania i jego wysokość, natomiast ma obowiązek odprowadzenia podatku od działalności, której nie zamierzał prowadzić, oraz obowiązek zapłacenia odsetek od powstałej zaległości.

Mając to wszystko na uwadze skarżąca dochodzi do przekonania, że niejasne, szerokie i nierozgraniczone od innych źródeł przychodów rozumienie działalności gospodarczej z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., nie pozwala na stwierdzenie jego konstytucyjności. Zdaniem skarżącej, to co niniejsza sprawa udowadnia, to brak cechy szczególności definicji działalności gospodarczej. W konsekwencji taki sam przychód podatnika może być, poprzez brak przedmiotowej cechy, raz opodatkowany albo wyłączony od opodatkowania w zależności od zrekonstruowanego w danej sprawie podatkowej innego sposobu rozumienia działalności gospodarczej przez WSA lub NSA.

IV. Analiza formalnoprawna

1. Zgodnie z ugruntowanym poglądem Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że rozpoznając sprawę TK na każdym etapie postępowania powinien badać, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek, skutkujących obligatoryjnym umorzeniem postępowania (por. np. wyrok TK z 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14, postanowienia TK z: 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 67/06; 14 listopada 2007 r., sygn. akt SK 53/06; 18 listopada 2009 r., sygn. akt SK 12/09; 14 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 54/12; 14 listopada 2017 r., sygn. akt SK 4/16; 9 kwietnia 2019 r., sygn. akt SK 7/19). Należy dodać, że składu rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte w postanowieniu TK z 8 maja 2020 r. o nadaniu dalszego biegu analizowanej skardze konstytucyjnej (sygn. akt Ts 53/18) wydanym na podstawie art. 61 ust. 2 ustawy o TK (tak np. w wyroku TK z 21 czerwca 2017 r., sygn. akt SK 35/15, por. także wyrok TK z 22 marca 2017 r., sygn. akt SK 13/14).

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji „każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo wnieść skargę w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie których sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach

albo obowiązkach określonych w Konstytucji". Przedmiotem skargi konstytucyjnej może być tylko przepis prawny (norma prawna) wykazujący podwójną kwalifikację.

Po pierwsze, skarga konstytucyjna nie jest środkiem uruchamiania tzw. kontroli abstrakcyjnej, a więc realizowanej w oderwaniu od płaszczyzny stosowania kwestionowanego przepisu. Choć rozstrzygnięcie Trybunału, zainicjowane skargą konstytucyjną, wywiera skutki *erga omnes*, to dotyczy w szczególności podmiotu, który postępowanie zainicjował. Oznacza to, że prawo do wniesienia skargi konstytucyjnej służy przede wszystkim temu podmiotowi, którego konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, jak stanowi art. 79 ust. 1 Konstytucji. W związku z tym, oceniając dopuszczalność skargi konstytucyjnej, należy ustalić fakt istnienia osobistego („spersonalizowanego”) interesu prawnego skarżącego.

Po drugie, kwestionowany przepis musi być podstawą wydanego przez sąd lub organ administracji publicznej ostatecznego orzeczenia, naruszającego prawa lub wolności skarżącego. Przyczyna takiego naruszenia powinna tkwić w normatywnej treści uregulowania, które skarżący czyni przedmiotem skargi konstytucyjnej. W ten sposób w zakresie przedmiotu skargi konstytucyjnej mieści się jedynie norma prawna stanowiąca efekt działania prawotwórczego organu państwa jako aktu stanowienia prawa w postaci przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego (wyroki TK z: 6 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 33/04; z 19 października 2010 r., sygn. akt SK 8/09; postanowienia TK z: 21 września 2005 r., sygn. akt SK 32/04; 16 marca 2010 r. sygn. akt SK 57/08). Tak określony przedmiot skargi determinuje cel działania skargi konstytucyjnej jako środka ochrony praw lub wolności. Jest nim kontrola norm prawnych z Konstytucją i eliminacja tych pierwszych z systemu obowiązującego prawa w razie stwierdzenia braku tej zgodności przez Trybunał Konstytucyjny (L. Garlicki, *Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 2008, s. 358).

2. W rozpatrywanej sprawie przystąpienie do kontroli merytorycznej zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej jest zdeterminowane wynikiem rozważań o charakterze *stricte* formalnym. Przede wszystkim należy rozważyć dopuszczalność kontynuowania postępowania w sytuacji śmierci skarżącej. Zgodnie z informacją otrzymaną od pełnomocnika skarżącej (pismo z 11 czerwca 2019 r. wraz z kserokopią odpisu skróconego aktu zgonu o znaku [redacted], sporządzonego przez Zastępcę Kierownika Urzędu Stanu Cywilnego w M [redacted]) skarżąca zmarła [redacted] października 2018 r. W tym stanie rzeczy

Prezes Trybunału Konstytucyjnego postanowieniem (sygn. akt Ts 53/18) z 11 grudnia 2019 r. zawiesiła postępowanie z powodu zgonu skarżącej i toczącego się postępowania spadkowego. Następnie Prezes Trybunału Konstytucyjnego postanowieniem (sygn. akt Ts 53/18) z 8 maja 2020 r. podjęła zawieszony postępowanie z powodu zakończenia postępowania spadkowego i zgłoszenia się następcy prawnego zmarłej – A K .

Należy odnotować, że ustawa o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym – podobnie jak w poprzednich ustawach o TK – nie reguluje procedury dotyczącej śmierci skarżącego. Wprawdzie zgodnie z art. 36 ustawy o TK, w zakresie nieuregulowanym w tej ustawie, stosuje się odpowiednio przepisy ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2019 r. poz. 1460, ze zm.; dalej: k.p.c.), jednak w przypadku śmierci skarżącego istnieją wątpliwości co do tego, czy przepisy k.p.c. w tym zakresie mogą zostać zastosowane w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Zgodnie z pierwotnym stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego śmierć skarżącego uznawana była za przeszkodę do rozpoznania złożonej przez niego skargi konstytucyjnej. W postanowieniu z 9 marca 1999 r., sygn. akt SK 10/98, TK stwierdził, „że prawo wniesienia skargi jest prawem osobistym i ściśle związanym z określonym podmiotem. Śmierć skarżącego oznacza zatem wygaśnięcie prawa przysługującego mu na podstawie art. 79 Konstytucji. Wobec odpadnięcia jednej z materialnoprawnych przesłanek skargi, wydanie orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny staje się niedopuszczalne, co zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK stanowi podstawę umorzenia postępowania”. W postanowieniu z 14 września 2009 r., sygn. akt SK 51/08, Trybunał uznał, że podstawą dopuszczającą merytoryczne rozpoznania skargi konstytucyjnej jest aktualność naruszenia praw lub wolności konstytucyjnych. „Celem kryterium aktualności jest zapobieżenie rozszerzeniu skargi konstytucyjnej, polegającemu na upodobnieniu jej do skargi powszechnej (*actio popularis*). Wymagane jest więc wykazanie, że naruszenie ma charakter aktualny, a nie potencjalny – konieczne jest istnienie aktualnego interesu prawnego skarżącego w merytorycznym rozstrzygnięciu skargi; niekorzystne oddziaływanie obowiązujących norm prawnych na sytuację prawną skarżącego musi mieć charakter rzeczywisty i realny, ma trwać w chwili wnoszenia skargi”.

Najnowsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego stoi na stanowisku, że śmierć skarżącego nie stanowi już przeszkody do rozpoznania złożonej przez niego

skargi konstytucyjnej (zob. np. wyroki TK z 24 kwietnia 2014 r., sygn. SK 56/12, a także postanowienie TK z 21 stycznia 2020 r. sygn., akt Ts 68/18). Jednak: „Nie można uznać, że w razie śmierci skarżącego mają odpowiednie zastosowanie przepisy ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2019 r. poz. 1460). Odrębności charakteryzujące postępowanie w przedmiocie skargi konstytucyjnej w stosunku do postępowań sądowych są na tyle istotne, że uzasadniają bardzo ostrożne stosowanie przesłanek zawieszenia lub umorzenia postępowania. Przyjęcie innego stanowiska ograniczałoby w znaczącym stopniu możliwość realizowania podstawowej funkcji postępowania przed Trybunałem w zakresie badania konstytucyjności przepisów prawa. Orzeczenie rozstrzygające merytorycznie skargę konstytucyjną ma niewątpliwie walor ogólny, jest skuteczne *erga omnes*, ma moc powszechnie obowiązującą (art. 190 ust. 1 Konstytucji). Rozpoznając skargę konstytucyjną Trybunał rozstrzyga o zgodności aktu normatywnego z Konstytucją. Orzeczenie zaś tylko pośrednio dotyczy sprawy indywidualnej skarżącego w tym sensie, iż rozstrzyga o dopuszczalności stosowania określonego aktu normatywnego. Powyższe odnosi się również do etapu wstępnej kontroli. Śmierć skarżącego nie stanowi w związku z tym przeszkody do wydania postanowienia o odmowie nadania lub o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu” (zob. postanowienie TK z 17 października 2018 r., sygn. akt Ts 135/17).

W analizowanej sprawie osobnego omówienia wymaga reakcja Trybunału na informację o śmierci skarżącej, która może wzbudzać wątpliwości co do tego, czy Trybunał dopuścił do wstąpienia następcy prawnego skarżącej w jej miejsce.

Na wniosek pełnomocnika zmarłej skarżącej (pismo z lutego 2020 r. nr) Prezes Trybunału Konstytucyjnego postanowieniem z 8 maja 2020 r., sygn. akt Ts 53/18, podjęła zawieszone postępowanie z powodu zakończenia postępowania spadkowego i zgłoszenia się następcy prawnego zmarłej – A K . Wskazana sytuacja, analogicznie jak w przypadku śmierci skarżącego, jest nieuregulowana na gruncie ustawy o TK. Z tego względu *prima facie* można powziąć przypuszczenie, że należy w tej sytuacji zastosować odpowiednio przepisy k.p.c. Jednak odpowiednie stosowanie przepisów tego kodeksu w postępowaniu przed Trybunałem oznacza, że niektóre z tych przepisów w ogóle nie mogą być stosowane (zob. A. Zieliński, *Zakres stosowania przepisów kodeksu postępowania cywilnego w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym*, „Palestra” 1998, z. 7-8, s. 54). Dotyczy to w szczególności art. 174

§ 1 pkt 1 oraz art. 180 § 1 pkt 1 k.p.c. Nie bez znaczenia pozostaje przy tym stanowisko doktryny, według którego wieloletnia praktyka Trybunału, przynajmniej na etapie wstępnego rozpoznania wskazuje, że „prawo do wniesienia skargi konstytucyjnej nie ma w żadnym wymiarze charakteru majątkowego; nie podlega dziedziczeniu i nie przechodzi na spadkobierców zmarłego obywatela” (L. Jamróz, *Skarga konstytucyjna. Wstępne rozpoznanie*, Białystok 2011, s. 81). Należy jednak odnotować, że w świetle najnowszego orzecznictwa Trybunału, dochodzi do rewizji tej praktyki (zob. postanowienie TK z: 8 maja 2020 r., sygn. akt Ts 54/18; 8 maja 2020 r., sygn. akt Ts 53/18; 8 maja 2020 r., sygn. akt Ts 52/18). Coraz silniej zaznacza się stanowisko, w którym TK uznaje zasadność ochrony interesów spadkobiercy w drodze skargi konstytucyjnej wniesionej przez zmarłego skarżącego.

Jednocześnie warto odnotować, że Sejm w sprawie o tożsamym przedmiocie zaskarżenia (sygn. akt 54/20) zajął już określone stanowisko dotyczące skutków prawnych śmierci skarżącego, zgodnie z którym sytuacja prawna skarżącego musi mieć charakter aktualny i realny w chwili wnoszenia skargi konstytucyjnej. Zbliżone stanowisko w podobnej sprawie zajął Prokurator Generalny (w piśmie procesowym z 16 marca 2015 r., nr PG VIII TK 49/14) i Rzecznik Praw Obywatelskich (w piśmie procesowym z 30 marca 2015 r., nr VII.605.1.2014.MO). W niniejszej sprawie Sejm dostrzega jednak racje, które przemawiają za rewizją poprzedniego stanowiska w sprawie o sygn. akt 54/20. Wiąże się to przede wszystkim ze zmianą wieloletniej praktyki Trybunału Konstytucyjnego, który na etapie wstępnej kontroli nie stosował art. 174 § 1 pkt 1 oraz art. 180 § 1 pkt 1 k.p.c. Obecnie Trybunał Konstytucyjny uznaje za zasadne odpowiednie stosowanie tych przepisów, „jeżeli sprawa dotyczy praw przechodzących na spadkobierców. Jeżeli skarga dotyczy praw osobistych Trybunał powinien wraz ze śmiercią umorzyć postępowanie” (G. Jędrejek, *Umorzenie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym [w:] Państwo – Konstytucja – Prawo. Księga pamiątkowa poświęcona Sędziemu Trybunału Konstytucyjnego Profesorowi Henrykowi Ciochowi*, Warszawa 2018, s. 163). Tym samym dopuszcza Trybunał możliwość skutecznego wniesienia skargi konstytucyjnej przez następcę prawnego skarżącego, którym w szczególności jest spadkobierca. W dyskusji konstytucjonalistów stanowisko to jest zbieżne z krystalizującą się koncepcją „«potencjalnej» zdolności skargowej”, która przysługuje podmiotom posiadającym atrybut władzy państwowej (por. M. Kłopocka-Jasińska, *Skarga konstytucyjna na orzeczenie sądu. Model możliwy do zastosowania w Polsce*, Warszawa 2020, s. 43-44).

Mając powyższe na uwadze Sejm uważa, że w niniejszej sprawie nie zachodzą przesłanki umorzenia postępowania ze względu na śmierć skarżącej.

3. Niezależnie od kwestii podniesionej w poprzednim punkcie stanowiska, w niniejszej sprawie zachodzą również dwie inne kwestie, które w ocenie Sejmu wymagają rozważenia przed przystąpieniem do analizy materialnej przedstawionych zarzutów. Pierwszą kwestią, jest sposób określenia przedmiotu kontroli, zaś drugą kwestią, jest sposób powołania w skardze wzorców kontroli.

Jeśli chodzi o sposób określenia przedmiotu kontroli, to skarżąca w tym charakterze powołała, o czym już była uprzednio mowa, art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., który jako przedmiot kontroli formułuje definicję legalną. W związku z tym pojawia się konieczność ustalenia, czy dopuszczalne jest w trybie skargi konstytucyjnej skierowanie zarzutów przeciwko przepisom formułującym definicje legalne. Trybunał, jak już wspomniano, kontroluje normy, które są rekonstruowane z kwestionowanych przepisów. Zgodnie ze stanowiskiem teorii prawa normą prawną w naszej kulturze prawnej (skoncentrowanej na prawie stanowionym, i to w formie pisanej) jest norma postępowania, która wyraża powinność określonego przez prawodawcę zachowania się danej osoby lub osób. W przypadku definicji legalnych powinność tę należy wiązać z obowiązkiem określonego rozumienia danego określenia w ramach stosowania konkretnego aktu prawnego. Co więcej, umieszczone w tekście aktu normatywnego definicje legalne stanowią granicę wykładni, bowiem przez te definicje narzuca się adresatowi tekstu prawnego sposób rozumienia danego określenia (M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady, reguły, wskazówki*, Warszawa 2010, s. 215). Podobne stanowisko zajął TK w wyroku z 9 czerwca 2015 r., sygn. akt SK 47/13.

Sejm przyjmuje w ślad za stanowiskiem Trybunału Konstytucyjnego i doktryną prawa, że funkcją sądownictwa konstytucyjnego jest kontrola norm, co oznacza kontrolę reguł postępowania, „zakodowanych” w przepisach prawnych ustanowionych przez władze państwowe (zob. wyrok TK z 8 maja 2000 r., sygn. akt SK 22/99; szerzej na ten temat zob. np. W. Płowiec, *Przepis prawny i norma prawna jako przedmiot kontroli Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2017, nr 2, s. 36-53). W konsekwencji należy uznać, że przepisy prawne formułujące definicje legalne – w zakresie, w jakim ustanawiają normę nakazującą przyjmowanie określonego rozumienia pojęcia występującego w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych – mogą być poddane ocenie konstytucyjności. Trafność

przyjętego rozumowania potwierdza sam Trybunał Konstytucyjny, który dostarcza przykładów wskazujących na dopuszczalność obejmowania kontrolą hierarchicznej zgodności przepisów zawierających definicje legalne. Taką sytuację pokazuje wyrok TK z 21 kwietnia 2009 r., sygn. akt K 50/07, wydany w sprawie, w której główny zarzut koncentrował się wokół zakresu niedookreśloności definicji legalnych „sytuacji kryzysowej” i „infrastruktury krytycznej”, zawartych w tzw. słowniczku ustawowym. Trybunał uznał, że: „Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są [...] trzy ogólne założenia. Po pierwsze – każdy przepis powinien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie – przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie – przepis ten powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw”. Na gruncie przywołanej sprawy doskonale widać, że „na ustawodawcy ciąży obowiązek tworzenia przepisów prawa możliwie najbardziej określonych w danym wypadku, zarówno pod względem ich treści, jak i formy. (...) Kryteria te składają się na tzw. test określoności prawa, który każdorazowo powinien być odnoszony do badanej regulacji” (Biuro Trybunału Konstytucyjnego we współpracy z I. Chojnącką, *Proces prawotwórczy w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. Wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zagadnień związanych z procesem legislacyjnym*, Warszawa 2015, s. 65).

Jeśli chodzi o sposób powołania wzorców kontroli należy przypomnieć, że skarżąca wysunęła wobec kwestionowanego przepisu trzy zarzuty. Pierwszy zarzut polega na niezgodności z art. 2 Konstytucji (i dotyczy naruszenia, wynikających z klauzuli państwa prawnego, zasad – poprawnej legislacji, pewności prawa i określoności przepisów prawa) w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Drugi zarzut polega na niezgodności z art. 84 w związku z art. 217 i w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji, i dotyczy naruszenia zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, będącej wzmocnioną formą zasady określoności przepisów prawa. Trzeci zarzut z kolei polega na niezgodności z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 84 Konstytucji, i dotyczy naruszenia „praw ekonomicznych podatników” przez wprowadzenie za szerokiej definicji legalnej działalności

gospodarczej, rozszerzającej zakres opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Uzasadnienie stawianych w skardze zarzutów sprowadza się w istocie do tego, że kwestionuje się w niej zgodność z art. 2 (i wynikającymi z tego przepisu zasadami) w związku z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji, powołując się na „niejasne i nieprecyzyjne” uregulowanie zawarte w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Skarżąca w sposób konsekwentny prezentuje w skardze argumentację, która w założeniu ma przede wszystkim wykazać trafność zarzutu naruszenia zasady szczególnej określoności regulacji daninowych (dalej: zasady ustawowej określoności regulacji podatkowych). Skarżąca odwołując się do niejasności oraz nieprecyzyjności art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. wywiodła, że wskutek tych uchybień w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych doszło do niekonstytucyjnego rozszerzenia zakresu definicji działalności gospodarczej. Z tego względu skarżąca podniosła zarzut naruszenia prawa własności, wyrażonego w art. 64 Konstytucji. Należy jednak odnotować, że skarżąca nie przedstawiła trafnych argumentów przemawiających za naruszeniem przez kwestionowany przepis tego prawa podmiotowego. Podane przez skarżącą uzasadnienie, nie dotyczy w istocie prawa własności, lecz jedynie legislacyjnego aspektu regulacji, a co za tym idzie – sformułowany przez skarżącą zarzut dotyczy niezgodności z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych. Toteż analiza uzasadnienia zarzutu naruszenia art. 64 Konstytucji nie pozwala na przyjęcie, że skarżąca uczyniła zadość uzasadnieniu tego zarzutu z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie w rozumieniu art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK.

Mając to na uwadze należy stwierdzić, że wydanie orzeczenia merytorycznego przez Trybunał Konstytucyjny o zgodności zakwestionowanej regulacji z art. 64 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 Konstytucji jest niedopuszczalne ze względu na wystąpienie negatywnej przesłanki wyrokowania. Poczynione uwagi wiodą do konkluzji, iż niniejsze postępowanie we wskazanym wyżej zakresie powinno zostać umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4. Jednocześnie, biorąc powyższe pod uwagę, należy przyjąć, że w niniejszej sprawie analiza zgodności będzie dotyczyła art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Zrekonstruowana w ten sposób konfiguracja wzorców odpowiada *petitum*, uzasadnieniu skargi konstytucyjnej i utrwalonemu w orzecznictwie trybunalskim zakresowi kontroli naruszeń zasady ustawowej określoności regulacji podatkowych.

V. Wzorce kontroli

1. Konstytucja w art. 2 stanowi: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Przepis ten statuuje zasadę demokratycznego państwa prawa, która ma charakter klauzuli generalnej. Judykatura i doktryna dopiero w procesie wykładni art. 2 Konstytucji wyodrębniły z tego przepisu zasady pochodne, które mogą stanowić samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie odwoływał się w swoim orzecnictwie do treści zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Zdaniem TK odnośna zasada, składa się z szeregu innych zasad (elementów). „Z zasady tej w orzecnictwie konstytucyjnym i w doktrynie wyprowadza się daleko idące konsekwencje, zarówno gdy chodzi o same wymagania co do techniki legislacyjnej (zasada przyzwoitej legislacji, określoności przepisów), jak i co do bezpieczeństwa prawnego (zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa, zasada ochrony praw nabytych). Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady pochodne na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą” (wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02). „Dzieje się tak dlatego, że zasady pochodne stanowią emanację zasad pierwotnych, są z nimi szczególnie związane nie tylko formalnie, ale i merytorycznie, ponieważ wyrażają ich treść, a niekiedy także istotę. Stąd konieczność ich każdorazowego balansowania [i konfrontowania

– uwaga własna] z konkurencyjnymi zasadami zapisanymi w konstytucji” (W. Sokolewicz, M. Zubik [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, M. Zubik, t. I, Warszawa 2016, s. 113).

W rozpatrywanej sprawie skarżąca wskazuje na naruszenie trzech zasad pochodnych: zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasady poprawnej legislacji oraz zasady określoności przepisów prawa.

Zasada ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa uznawana jest za pierwszą z zasad pochodnych. Zasada ta wyraża się w „stanowieniu i stosowaniu prawa w taki sposób, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela, który powinien móc układać swoje sprawy w zaufaniu, że nie

naraża się na prawne skutki niedające się przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i że jego działania są zgodne z obowiązującym prawem oraz także w przyszłości będą uznawane przez porządek prawny. Przyjmowane przez ustawodawcę nowe unormowania nie mogą zaskakiwać adresatów, którzy powinni mieć czas na dostosowanie się do zmienionych regulacji i spokojne podjęcie decyzji co do dalszego postępowania” (zob. wyroki TK z: 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01; 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04). Oznacza to, że wynika z niej konieczność zagwarantowania przez ustawodawcę adresatom norm prawnych maksymalnej przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec obywateli.

Jednocześnie, co warto podkreślić, Trybunał konsekwentnie wskazuje, że opisywana zasada 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 ich 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. W ten sposób urzeczywistniana jest wolność jednostki, która według swoich preferencji układa swoje sprawy i przyjmuje odpowiedzialność za swoje decyzje, a także jej godność, poprzez szacunek porządku prawnego dla jednostki, jako autonomicznej, racjonalnej istoty [...]. Wartości te przy zmianie prawa, prawodawca narusza wtedy, gdy jego rozstrzygnięcie jest dla jednostki zaskoczeniem, bo w danych okolicznościach nie mogła go przewidzieć, szczególnie zaś wtedy, gdy przy jego podejmowaniu prawodawca mógł przypuszczać, że gdyby jednostka przewidywała zmianę prawa, byłaby inaczej zdecydowała o swoich sprawach [...]. Chodzi tu więc nie o ten aspekt pewności prawa, która odnosi się do względnej stabilności porządku prawnego mający związek z zasadą legalności, lecz o pewność prawa rozumianą jako pewność tego, iż w oparciu o obowiązujące prawo obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe. W tym drugim sensie prawo pewne (pewność prawa) oznacza także prawo sprawiedliwe” (wyrok TK z 14 czerwca 2000 r., sygn. akt P 3/00; zob. także wyroki

TK z: 25 kwietnia 2001 r., sygn. akt K 13/01; 19 grudnia 2002 r., sygn. akt K 33/02; 29 czerwca 2005 r., sygn. akt SK 34/04; 28 lutego 2006 r., sygn. akt P 13/05).

Zasada poprawnej (prawidłowej) legislacji uznawana jest za drugą zasadę pochodną, która wynika bezpośrednio z art. 2 Konstytucji. Funkcją tej zasady jest nie tylko zapewnienie określonej jakości prawa regulującego stosunki między państwem a obywatelem, lecz w ogólności prawa jako takiemu. O zasadzie tej mówi się często jako o „systemie ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, jak należy dokonywać zmian prawa w państwie prawnym” (K. Działocha, T. Zalański, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, „Przegląd Legislacyjny” 2006, nr 3, s. 6). Stąd też pod pojęciem zasady poprawnej legislacji kryje się wiele innych zasad (wartości), które prawodawca chce osiągnąć swoim działaniem.

Przede wszystkim chodzi tu o pewien kanon zasad poprawnej legislacji, który jest pokrewny zasadom techniki prawodawczej (skodyfikowanych w rozporządzeniu Rady Ministrów z 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej”, Dz. U. z 2016 r. poz. 283; dalej: „z.t.p.”), ale nie jest z nimi tożsamy. „Nie każde bowiem, lecz tylko istotne naruszenie zasad techniki prawodawczej stanowi równocześnie złamanie konstytucyjnych zasad (zasady) prawidłowej legislacji. Zasady techniki prawodawczej należy postrzegać jako «prakseologiczny kanon, który powinien być respektowany przez ustawodawcę w demokratycznym państwie prawnym» (K 24/00 z 21 marca 2001 r.). Nie we wszystkich przypadkach sprzeniewierzenie się z.t.p. należy kwalifikować jako naruszenie konstytucji, choć kiedy jest ono oczywiste, drastyczne i wywołuje głębokie negatywne konsekwencje, taka kwalifikacja jest nie tylko dopuszczalna, ale wręcz zalecana” (W. Sokolewicz, M. Zubik [w:] *op. cit.*, s. 144). Trybunał Konstytucyjny ocenia zawsze pełną treść normatywną zaskarżonego przepisu, czyli także brak pewnych elementów normatywnych, których istnienie warunkuje konstytucyjność danej regulacji.

W ramach zasady poprawnej legislacji mieści się nadto wymóg określoności prawa. Odnosi się on do wszelkich unormowań (pośrednio czy bezpośrednio) kształtujących pozycję prawną jednostki (obywatela), zobowiązując prawodawcę, by przepisy przez niego tworzone były formułowane w sposób poprawny, jasny i precyzyjny, tym samym zapewniający przewidywalność ich skutków prawnych. (por. wyrok TK z 12 czerwca 2002 r., sygn. akt P 13/01). „Poprawność przepisu oznacza jego prawidłową konstrukcję z punktu widzenia językowego i logicznego

i jest warunkiem podstawowym, pozwalającym na ocenę przepisu w aspekcie pozostałych kryteriów – jasności i precyzyjności. Jasność przepisu oznacza jego klarowność i zrozumiałość dla adresatów, którzy mają prawo oczekiwać od racjonalnego ustawodawcy tworzenia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw” (wyrok z TK 11 grudnia 2009 r., sygn. akt Kp 8/09). Tak rozumiany wymóg określoności prawa nie wyklucza wcale posługiwania się przez ustawodawcę pojęciami nieostrymi, odwołującymi się do pewnych przekonań i ocen, jeśli mają one ugruntowaną w świadomości społecznej podstawę normatywną (wyrok TK z: 15 września 1999 r., sygn. akt K 11/99; 8 maja 2006 r., sygn. akt P 18/05). „Przepis zawierający takie pojęcia powinien jednak być zredagowany w sposób umożliwiający jego dookreślenie we względnie jednolitej praktyce orzeczniczej oraz dopełniony gwarancjami proceduralnymi chroniącymi przed arbitralnością organów stosujących prawo. [...]. Szczególna rola przypada w tych wypadkach niezawisłym sądom powołanym do ustalania desygnatów klauzul generalnych i zwrotów niedookreślonych, bo tylko one stanowią rękojmię sprawiedliwości proceduralnej” (W. Sokolewicz, M. Zubik [w:] *op. cit.*, s. 147).

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 28 października 2009 r., sygn. akt Kp 3/09, podsumowując dorobek orzeczniczy dotyczący tej zasady zauważył, że: „Norma konstytucyjna nakazująca zachowanie odpowiedniej określoności regulacji prawnych ma charakter zasady prawa. Nakłada to na ustawodawcę obowiązek jej optymalizacji w procesie stanowienia prawa. Ustawodawca powinien dążyć do możliwie maksymalnej realizacji wymogów składających się na tę zasadę. Tym samym stopień określoności konkretnych regulacji podlega każdorazowej relatywizacji w odniesieniu do okoliczności faktycznych i prawnych, jakie towarzyszą podejmowanej regulacji. Relatywizacja ta stanowi naturalną konsekwencję nieostrości języka, w którym redagowane są teksty prawne oraz różnorodności materii podlegającej normowaniu” (zob. także: wyrok TK z 19 grudnia 2012 r., sygn. akt K 9/12 i postanowienie TK z 11 lutego 2014 r., sygn. akt P 50/11).

Warto odnotować, że na gruncie prawa podatkowego Trybunał Konstytucyjny przywiązuje dużą wagę do respektowania norm wynikających z art. 2 Konstytucji (zob. wyroki TK z: 10 października 1998 r., sygn. akt K 39/97; 13 lutego 2001 r., sygn. akt K 19/99; 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02; 8 grudnia 2009 r., sygn. akt K 7/08). „Normy Konstytucji dotyczące państwa prawnego sprzeciwiają się zarówno arbitralności rozwiązań w dziedzinie prawodawstwa podatkowego, jak

i nieprzewidywalności prawodawcy stanowiącego te obowiązki” (A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 69). Normy te zwracają się ku precyzji i jednoznaczności sformułowań, a więc poprawności legislacyjnej, która powinna obowiązywać w demokratycznym państwie prawnym, w stosunkach między władzą publiczną a podatnikiem (*ibidem*, s. 70). Trybunał Konstytucyjny, oceniając legislację podatkową, wielokrotnie zwracał uwagę na względną swobodę ustawodawcy w tej materii. Przy czym jednocześnie wskazywał, że swoboda kształtowania materialnych treści prawa podatkowego jest w swoisty sposób równoważona istnieniem obowiązku prawodawcy respektowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a zwłaszcza szanowania zasad poprawnej legislacji (zob. wyroki TK z: 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; 29 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 9/12). Trybunał zwracał przy tym uwagę na związek jaki istnieje między zasadą prawidłowej legislacji z art. 2 Konstytucji a zasadą władztwa daninowego państwa z art. 84 Konstytucji oraz zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych przewidzianą w art. 217 Konstytucji.

W wyroku z 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06, Trybunał Konstytucyjny wskazał na uzupełnianie się art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeśli chodzi o konstytucyjny standard legislacji podatkowej, stwierdzając, „że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowiącego przez nie prawa stanowi konstytutywny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowiącego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenia ma ponadto art. 84 Konstytucji. [...]. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji”.

2. Przywołany wyżej jako wzorzec kontroli art. 84 Konstytucji brzmi: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Przepis ten statuuje normę prawną, z której wynika, że ciężary i świadczenia publiczne muszą być uregulowane na poziomie ustawy. W ten sposób ustrojodawca stworzył odrębną „mocną”, jak to nazwał TK, podstawę konstytucyjną obowiązku podatkowego, który „musi być interpretowany systemowo” (orzeczenie TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00). Podstawowe znaczenie art. 84 Konstytucji z uwzględnieniem jego pełnego kontekstu określił Trybunał

Konstytucyjny w wyroku z 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, wskazując, że norma prawna wynikająca z art. 84 Konstytucji: 1) „jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki. O ile jednak prawa i wolności konstytucyjne uregulowane są w samej Konstytucji w sposób kazuistyczny, o tyle art. 84 Konstytucji wśród ciężarów i świadczeń publicznych egzemplifikuje tylko podatki. Przepis ten wprowadza zasadę powszechności i równości opodatkowania i – w pewnym zakresie – jest wyrazem zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Artykuł 84 Konstytucji niewątpliwie stanowi także jedną z podstaw władztwa podatkowego państwa, dając władzy publicznej możliwość wprowadzania danin publicznych. Jednocześnie potwierdza zasadę, iż nakładanie ciężarów publicznych przez państwo zobowiązuje do posłuszeństwa w tym zakresie”; 2) „z art. 84 Konstytucji wynika, że [...] pojęcie ciężarów publicznych nie ogranicza się tylko do podatków”; 3) „art. 84 wskazuje, iż podatki są zaliczane do ciężarów o konstytucyjnej genezie”; 4) „art. 84 Konstytucji wyraża zasadę «długu konstytucyjnego», tak jak szczegółowo ujęte przepisy odnoszące się do wolności i praw jednostki uwidaczniają aspekt «wierzycielski» jednostek poddanych władztwu państwowemu. [...]. Wynika stąd, że przepisy konstytucji odnoszące się w ogólności do statusu jednostki oraz do jej relacji z państwem, takie jak konsekwencje zasady państwa prawnego, proporcjonalności czy równości traktowania znajdują zastosowanie zarówno do praw i wolności, jak i do powszechności obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych”; 5) „ciężary i świadczenia publiczne z samej definicji stanowią ograniczenie korzystania z wolności i praw. Tak więc przepisy Konstytucji mówiąc o granicach, w jakich musi się zmieścić ograniczenie praw i wolności, wyznaczają też granice konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych”; 6) „nakładanie przez władze publiczne ciężarów publicznych, świadczeń i podatków, jest rodzajem «traktowania przez władze publiczną» adresatów tych obciążeń. Stanowienie i realizacja ciężarów publicznych podlega więc ocenie z punktu widzenia art. 31 i 32 Konstytucji”; 7) konstytucja „nie wyklucza generalnie możliwości wprowadzenia ustawowych wyjątków, wskazując, że mogą one służyć realizowaniu polityki gospodarczej państwa [...]. Wyłączenia te zawsze jednak muszą realizować zasadę sprawiedliwości podatkowej” (zob. także. J. Oniszczyk, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego na początku XXI wieku*, Zakamycze 2004, s. 557 i n.).

Następstwem powyższego rozumienia art. 84 Konstytucji jest konstatacja, że norma prawna, która wynika z tego przepisu jest w ogólnym, abstrakcyjnym ujęciu emanacją idei sprawiedliwości podatkowej. Idea sprawiedliwości podatkowej jest jednak różnie pojmowana. Przykładowo w doktrynie prawa podatkowego wskazuje się, że „postulat sprawiedliwości opodatkowania był i w dalszym ciągu pozostaje na tyle otwartą formułą, że prawodawca, przywołując ideę sprawiedliwości dla uzasadnienia obowiązku podatkowego, może wysunąć z niej bardzo różne reguły postępowania. W tym i takie, które w zasadniczy sposób odbiegają od standardów, które wiążą się z ideą sprawiedliwości” (A. Gomułowicz, *op. cit.*, s. 41). Z zasady sprawiedliwości wynika, że obowiązek spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach: objęte są nim wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się ustanowiony obowiązek. W związku z tym, przenosząc te ustalenia na grunt prawa podatkowego, wywiązywanie się z obowiązku podatkowego stanowi powinność jednostki wobec państwa, „każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) – powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobowiązany przyczynić się do dobra wspólnego według własnych możliwości. Niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa [...], ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej” (wyrok TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13; zob. wyroki TK z: 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10; 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14).

Trybunał Konstytucyjny zwraca przy tym uwagę na powinność racjonalnego kształtowania systemu podatkowego, uwzględniając zasadę zdolności płatniczej podatnika „podatek musi być ukształtowany w taki sposób, by spełniał zadanie, dla którego jest ustanowiony. W sytuacji, gdy podatek jest oderwany od warunków gospodarczych i społecznych, nie może być skutecznym elementem polityki państwa. Wadliwe ukształtowanie podatku obniża zyski budżetu państwa wynikające z obowiązku płacenia tego typu daniny publicznej, co jest niekorzystne dla dobra wspólnego. A zatem przy nakładaniu podatków, ustawodawca nie może tracić z pola widzenia wydajności (efektywności) źródła podatku. Oznacza to, że koszty poboru podatku łącznie z kosztami kontroli prawidłowego wykonania zobowiązań podatkowych nie mogą być wyższe od wpływów, jakie państwo uzyskuje z tego źródła” (wyrok TK z 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14). W konsekwencji nie

bez racji przyjmuje się, że „konstrukcja podatku powinna uwzględniać indywidualne możliwości ponoszenia obciążenia podatkowego przez jednostkę, co oznacza badanie różnicy między sumą obciążeń podatkowych a transferami na rzecz danej jednostki. Trudno jednak ustalić górną granicę obciążenia podatkowego – zależy ona od wielu czynników i ma charakter indywidualny. Nie ma też prostego miernika całościowego obciążenia podatkowego” (zob. E. Drozdowski, *Zasada zdolności płatniczej a polski system podatkowy*, Poznań 2018, s. 177). W doktrynie pojawia się nawet pytanie o możliwość kontroli poszczególnych przepisów prawa podatkowego z zasadą zdolności płatniczej z punktu widzenia ich konstytucyjności (*ibidem*, s. 169).

Trybunał potwierdza stale „daleko idącą swobodę ustawodawcy w zakresie polityki podatkowej, zwłaszcza w wyborze celów i instrumentów temu służących” (postanowienie z 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 67/06). Nieprzekraczalnej granicy nie stanowi ochrona własności. W wyroku z 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07 TK potwierdził ugruntowaną tezę swego orzecznictwa, że „każde ograniczenie majątkowe spowodowane nałożeniem podatku lub innej daniny publicznej, mogłoby prowadzić do fałszywego wniosku, że każda niekorzystna zmiana w sytuacji majątkowej obywatela stanowi ograniczenie jego własności (por. wyrok z 30 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00). Tak daleko idąca absolutna ochrona własności i innych praw majątkowych nie znajduje, zdaniem TK, uzasadnienia w świetle przepisów konstytucji, a zwłaszcza w kontekście unormowania zawartego w jej art. 84, stwarzającego konstytucyjne umocowanie do nakładania podatków i innych danin publicznych określonych w ustawie. [...]. Ustawodawca podatkowy nie pozostawia więc podmiotom w podstawie kształtowania ich sytuacji swobody poza tym, co zostanie wyrażone w ustawie. Oznacza to, iż ustawodawca podatkowy zakłada w podstawie kształtowania sfery treściowej zobowiązania podatkowego odwrotną relację, niż ma to miejsce w prawie cywilnym” (K. Działocha, A. Łukaszczuk [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, M. Zubik, t. II, Warszawa 2016, s. 970-971).

3. W myśl art. 217 Konstytucji: „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Przepis ten jest rozwinięciem art. 84 Konstytucji, który przewiduje, że podatki są określone w ustawie. Natomiast

art. 217 Konstytucji określa elementy konstrukcyjne podatku, które powinny znaleźć się w takiej ustawie. Tym samym art. 217 Konstytucji stanowi rozwinięcie art. 84 co do podstawowych elementów ustawy podatkowej. Jak wskazuje się w piśmiennictwie przywołany przepis „nie tylko nakazuje, aby samo nakładanie podatków odbywało się w drodze ustawy, lecz również, aby w ustawie znalazły się elementy konstrukcyjne podatku: podmiot, przedmiot i stawki podatkowe. Dodatkowo w ustawie muszą znajdować się zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatków, o ile ustawodawca takie zwolnienie będzie przewidywał” (W. Nykiel, A. Mariański [w:] *Konstytucja RP. Komentarz do art. 87-243*, red. M. Safjan, L. Bosek, t. II, Warszawa 2016, s. 1487). Możemy więc doszukać się pewnego rozgraniczenia materii podatkowej, która musi być regulowana w ustawie. Samo nakładane podatków, określanie podmiotu i przedmiotu opodatkowania oraz stawek podatkowych, a także określenie zasad przyznawania tych ulg i umorzeń oraz podmiotów zwolnionych od podatków wymaga szczegółowej regulacji ustawowej. *A contrario* należałoby przyjąć, że wszelkie nie wskazane w art. 217 Konstytucji inne elementy ustawy podatkowej nie wymagają szczegółowej regulacji ustawowej (por. wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06). Jako dyskusyjne można w związku z tym uznać twierdzenie, zgodnie z którym wymóg ustawowej regulacji powinien dotyczyć również innych elementów konstrukcyjnych podatku, które nie zostały wprost wymienione w art. 217 Konstytucji (*ibidem*, s. 1488).

Z art. 217 Konstytucji wynikają ścisłe wymagania w zakresie określoności przepisów prawa podatkowego. „Ustawowe uregulowanie podmiotu, przedmiotu i stawek podatkowych ma umożliwić ustalenie wysokości podatku. Tym samym ani akt wykonawczy, ani tym bardziej interpretacja przepisów podatkowych nie mogą prowadzić do zmiany sytuacji na niekorzyść podatnika” (*ibidem*, s. 1489). W ten sposób wybija się na pierwszy plan gwarancyjny charakter przepisu art. 217 Konstytucji, który statuuje określone standardy zarówno co do zupełności ustawy podatkowej, jak i jej klarowności. „Za naruszenie zasad konstytucyjnych uważane jest formułowanie niejasnych i nieprecyzyjnych przepisów podatkowych, które powodują niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków” (*ibidem*, s. 1489).

Zdaniem Trybunału stwierdzenie niezgodności przepisu prawa podatkowego ze względu na jego niedookreśloność będzie uzasadnione wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeśli: „1) rozstrzygnięcie

omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych 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 nie decydują tu 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” (wyrok TK z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09).

Wyznaczenie granicy między zwykłą a kwalifikowaną niedookreślonością *in abstracto* jest trudne, gdyż przebiega w odmienny sposób w zależności od regulowanej materii. „W przypadku prawa daninowego wymagania dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. W literaturze zauważa się, że oba te przepisy «składają się na względnie koherentną konstrukcję tzw. władztwa podatkowego» i powinny być traktowane równorzędnie, a różnica między nimi dotyczy «rozłożenia akcentów»: art. 84 podkreśla stronę podmiotową obowiązku ponoszenia danin publicznych (powszechność), a art. 217 – stronę przedmiotową (kompetencje państwa wykonywane obowiązkowo w formie ustawy)” (wyrok TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13). Pierwszy ze wskazanych przepisów, jak już była mowa, ustanawia wyłączność ustawy w zakresie podatków, z kolei drugi przepis ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla unormowania podstawowych elementów konstrukcji podatków. W tych materiałach niezbędne jest uregulowanie w ustawie wszystkich kluczowych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności (zob. wyroki TK z: 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09; 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15).

VI. Analiza zgodności

1. Problem konstytucyjny, jaki został podniesiony wobec zakwestionowanego przepisu, to błędnie skonstruowana definicja legalna działalności gospodarczej,

zawarta w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Zdaniem skarżącej definicja ta „jest niejasna”. Nadto skarżąca zarzuca, że przedmiotowa definicja „charakteryzuje się redakcją niespójną lub nawet wewnątrznie sprzeczną”, poprzez co „niczego nie wyjaśnia” (skarga, s. 11-12). Mówiąc o mankamentach definicji legalnej, skarżąca nie wspomina jednak o tym, jakie kryteria logiczno-językowe powinna spełniać poprawnie skonstruowana definicja legalna w tekście prawnym. Poznanie tych kryteriów wydaje się w tym miejscu konieczne dla oceny trafności zarzutów podniesionych przez skarżącą w *petitum*.

Przed wszystkim wskazać należy, że prawodawca formułuje definicję legalną oraz umieszcza ją w tekście prawnym w ściśle określonym celu. Tym celem jest przekazanie adresatowi tekstu prawnego informacji o tym, w jaki sposób (znaczeniu) posługuje się on definiowanym określeniem. Poprzez umieszczenie w tekście prawnym definicji legalnej prawodawca nakazuje osobie przeprowadzającej wykładnię przepisów prawa określony sposób zachowania językowego w zakresie przypisywania znaczenia określeniu, stanowiącemu zwrot definiowany w tej definicji (zob. A. Malinowski, *Błędy formalne w tekstach prawnych*, Warszawa 2020, s. 49).

Zgodnie z § 5 z.t.p. definicja legalna, tak jak i cały tekst prawny, powinna być zwięzła i syntetyczna, czyli ma ona na celu wskazanie sposobu odróżniania desygnatów definiowanej nazwy. Nadto stosownie do § 6 z.t.p. definicja legalna, powinna: 1) być adekwatna w języku prawnym, co oznacza, że zakres zwrotu definiowanego powinien pokrywać się z zakresem zwrotu definiującego; 2) wskazywać istotne cechy desygnatów, w szczególności powinna wskazywać tylko istotne cechy jej desygnatów; 3) być zredagowana w sposób zrozumiały dla adresatów; 4) nie być ani za wąską, ani za szeroką (*ibidem*, s. 49-50).

Należy również pamiętać, że definicja legalna powinna odznaczać się także cechą nietwórczości, a więc jej zrozumienie nie może wiązać się z koniecznością przyjmowania niewypowiedzianych w tekście prawnym założeń. Wskazuje się nadto, że poprawnie zbudowana definicja legalna powinna spełniać ściśle kryteria logiczne. Nie może być obciążona: błędem *ignotum per ignotum* (nieznane przez nieznane), błędem *circulus in definiendo* (błędne koło definicyjne), błędem *idem per idem* (to samo przez to samo) oraz błędem przesunięcia kategoryjnego (por. Z. Ziemiński, *Logika praktyczna*, Warszawa 2009, s. 52-54).

Zgodnie z § 146 z.t.p. prawodawca zamieszcza w tekście prawnym definicję legalną, aby ograniczyć nieostrość, jeśli jest ona z jakiś powodów niepożądana. W myśl § 155 z.t.p. takim powodem może być konieczność ograniczenia elastyczności tekstu prawnego. Jeśli powód ten wystąpi, a jednocześnie prawodawca preferuje w danym przypadku nie elastyczność a precyzję tekstu prawnego, to stara się zlikwidować (całkowicie lub częściowo) niedookreśloność (nieostrość) danego określenia. Według M. Zielińskiego istnieją w tym zakresie dwie różne metody:

- „1) ustawodawca może zechcieć całkowicie wyeliminować niedookreśloność (nieostrość) jakiegoś terminu; wyznacza wtedy w definicji nieprzekraczalne granice zakresu, czyniąc daną nazwę ostrą i dookreśloną. Na przykład wtedy, gdy wprowadza definicję pory nocnej, określając, że: «za porę nocną uważa się czas od godziny 22 do godziny 6» (jak uczynił to w art. 221 § 1 k.p.k.).
- 2) może też być tak, że ustawodawca zechce jedynie w pewnym stopniu dookreślić dany zwrot (zmniejszając tym samym tylko do pewnego stopnia również jego nieostrość). W takim przypadku również zwroty definiujące bywają nieostre, tyle tylko, że mniej nieostre niż zwrot definiowany; typowym przykładem takiej sytuacji była niegdyś definicja pojęcia «chuligański charakter wykroczenia», wedle której «charakter chuligański wykroczenia polegał na umyślnym godzeniu w porządek publiczny lub spokój publiczny albo umyślnym niszczeniu lub uszkodzaniu mienia, jeśli sprawca działał publicznie oraz w rozumieniu powszechnym bez powodu lub z oczywiście błahego powodu okazując przez to rażące lekceważenie podstawowych zasad porządku publicznego». W definicji tej «chuligański charakter wykroczenia» został obostrzony w sposób bardzo ograniczony, ponieważ do objaśnienia go użyto wielu terminów niedookreślonych (nieostrzych), ale definicja ta zmniejszyła jednak jego nieostrość” (M. Zieliński, *op. cit.*, s. 200).

2. Przenosząc powyższe założenia na grunt niniejszej sprawy należy odnotować, że ustawodawca, w sposób stosunkowo prosty jak na standardy polskiej legislacji podatkowej, skonstruował w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. definicję legalną działalności gospodarczej. Obowiązujące brzmienie art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., wprowadzone w życie 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, ze zm.) ujednotacza „działalność gospodarczą” i „pozarolniczą

działalność gospodarczą”, oznaczając ten sam rodzaj działalności (aktywności) podatnika.

Definicja legalna działalności gospodarczej umieszczona w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. jest częścią specjalnie wydzielonej, zbiorczej formy zwanej definicją agregatową (chodzi o tzw. słowniczek ustawowy). Przedmiotem zaskarżenia nie jest cała definicja agregatowa, lecz jedynie część wchodząca w jej skład, oddzielona pojedynczymi zdaniami. Definicja legalna działalności gospodarczej jest sformułowana pojedynczo mimo włączenia jej w następujące po sobie elementy tworzące definicję agregatową. Jej budowa jest taka, że najpierw pojawia się wspólny wstęp („Ilekcroc w ustawie jest mowa o: [...]”), a potem w pkt 6 u.p.d.o.f. wymienia się nazwę definiowaną („działalność gospodarcza”) i zwrot definiujący dla tej nazwy.

Zakres zwrotu definiującego „działalność gospodarcza” w pkt 6 u.p.d.o.f. obejmuje: 1) określone w przepisie obszary działania (między innymi wytwórstwo, handel, usługi budowlane i usługi); 2) określone w przepisie cechy (zorganizowanie i ciągłość); 3) określone przychody z niej uzyskane, które nie mogą być zaliczone do innych źródeł przychodów wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 u.p.d.o.f.

Jednocześnie ustawodawca wyłączył pewien rodzaj działalności podatnika na podstawie art. 5b ust. 1 u.p.d.o.f., stanowiąc, że w zakres „pozarolniczej działalności gospodarczej” nie zalicza się takich czynności, które łączne spełniają trzy warunki: 1) odpowiedzialność wobec osób trzecich za rezultat tych czynności oraz ich wykonywanie, z wyłączeniem odpowiedzialności za popełnienie czynów niedozwolonych, ponosi zlecający wykonanie tych czynności; 2) są one wykonywane pod kierownictwem oraz w miejscu i czasie wyznaczonych przez zlecającego te czynności; 3) wykonujący te czynności nie ponosi ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością. Dodatkowo poza zakresem „pozarolniczej działalności gospodarczej” ustawodawca umieścił działalność rolniczą w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W myśl bowiem art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. przepisów tej ustawy nie stosuje się do przychodów z działalności rolniczej, z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej.

Jeśli chodzi o obrót nieruchomościami, jak to ma miejsce w niniejszej sprawie, należy odnotować, że zgodnie z piśmiennictwem w zakres zwrotu definiującego „działalność gospodarcza” wchodzi handel, „tj. nabywanie towarów handlowych (gruntów, budynków, lokali) w celu ich dalszej odsprzedaży. Handlem nie jest wyprzedaż własnego majątku, który został kupiony na wiele lat przed sprzedażą i był

wykorzystywany do prywatnych celów” (S. Brzeszczyńska, *Umowy w obrocie nieruchomościami. aspekty podatkowe i cywilnoprawne*, Warszawa 2020, Legalis). Tego typu „działalność gospodarcza” musi także charakteryzować się cechą zorganizowania. „Wyróżnikiem zorganizowanej działalności mogą być [...] stale powtarzające się (np. w prasie) reklamy i przedstawianie oferty, ale nie oferty dotyczącej określonej nieruchomości, lecz całokształtu działania, czyli w tym wypadku oferty handlowej. Ustawa nie odnosi się tu bowiem do «zorganizowanej», czyli profesjonalnie przygotowanej jednej transakcji, lecz do «działalności prowadzonej w sposób zorganizowany». Organizacja musi więc obejmować wszystko, co składa się na ową działalność: siedziba lub stałe miejsce kontaktu z klientami, rozpoznanie rynku, zakupy towarów, przedstawianie ofert, reklama i marketing itd.” (*ibidem*). Jednocześnie wskazane działania podatnika, by być uznane za działalność gospodarczą muszą charakteryzować się cechą ciągłości. „Ciągłość w wykonywaniu działalności gospodarczej oznacza względnie stały zamiar jej wykonywania, powtarzania określonego zespołu konkretnych działań w celu osiągnięcia efektu w postaci zarobku; pojęcie działalności gospodarczej nie obejmuje natomiast działań o charakterze incydentalnym i sporadycznym. Ciągłość działań w przypadku działalności handlowej – wymusza dokonywanie zakupów towarów, które będą następnie oferowane do sprzedaży” (*ibidem*, zob. także np. J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2017, Legalis).

Warto dodać, że to, czy podatnik osiągnie przychód, który zostanie włączony w zakres zwrotu definiującego „działalność gospodarcza” zależy od tego, czy osiągnięty przychód można przyporządkować do innego źródła przychodu z art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 u.p.d.o.f. Decydujące jest więc ustalenie, czy przychód uzyskany przez podatnika w ramach podjętych przez niego czynności może być zaliczony do innych źródeł przychodu. Na tym tle aktualizuje się podniesiony przez skarżącą problem konstytucyjny, który dotyczy relacji między przepisami określającymi źródła przychodów – art. 10 ust. 1 pkt 3 (działalność gospodarcza) oraz art. 10 ust. 1 pkt 8 (zbycie nieruchomości poza działalnością gospodarczą) u.p.d.o.f. Źródłem tego problemu skarżąca upatruje w wadliwej budowie definicji legalnej umieszczonej w art. 5a pkt 6, w której zamieszczono „wzajemne odesłania” do art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 u.p.d.o.f. W rezultacie „w przypadku obrotu nieruchomościami trudno jest jednoznacznie określić granicę między tymi dwoma źródłami przychodów” (*ibidem*).

Podniesiony przez skarżącą problem, choć sygnalizowany także w doktrynie prawa podatkowego, wydaje się już definitywnie przesądzony w orzecznictwie. Dla wielu sądów administracyjnych reprezentatywna jest tutaj teza, zgodnie z którą: „1. W przypadku zbycia nieruchomości na stwierdzenie czy dana transakcja jest dokonywana w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 PODOFizU) czy też jest odpłatnym zbyciem, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 PODOFizU wpływać będzie całokształt okoliczności poprzedzających i towarzyszących zbyciu nieruchomości. 2. Okolicznościami, o których mowa w pkt 1 są: z góry założony cel ekonomiczny, istnienie elementu ciągłości danych czynności, stwierdzenie istnienia celu zarobkowego oraz ustalenie czy do zbycia dochodzi w warunkach «zorganizowania», o których mowa w art. 5a pkt 6 PODOFizU. 3. Zastosowaniu art. 10 pkt 1 pkt 8 PODOFizU nie przeszkadza dążenie jednostki do uzyskania jak najlepszych efektów ekonomicznych przeprowadzonej transakcji. Istotne znaczenie ma natomiast ustalenie, czy zamiarem podatnika było uczynienie sobie z odpłatnego zbycia nieruchomości stałego, tj. ciągłego źródła zarobkowania” (wyrok NSA z 3 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2110/11, zob. także np. wyrok NSA z 25 września 2018 r., sygn. akt FSK 2577/16; wyrok NSA z 30 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 2082/17). Jako ilustrację tego typu sytuacji może wskazać jedną ze spraw, w której podatnicy w okresie 2 lat kupili i sprzedali 8 nieruchomości, wykazując te transakcje w deklaracjach jako prywatną sprzedaż. Z dokumentacji gromadzonej przez urząd skarbowy wynikało ponadto, że w okresie 1991–2007 dokonali łącznie 38 transakcji zakupu nieruchomości. NSA uznał, że taka działalność ma zarobkowy charakter, jest wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły, a skarżący nie działali celem zaspokojenia własnych potrzeb mieszkaniowych. Sprzedaż nieruchomości nie była incydentalna ani sporadyczna (wyrok NSA z 30 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 867/12, zob. także np. wyrok NSA z 4 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 855/14; wyrok NSA z 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 774/13). Stąd wypada zgodzić się z poglądem judykatury, że dla prowadzenia działalności gospodarczej „nie ma znaczenia brak zamieszczania ofert, zleceń. Nie jest też konieczne, aby podatnik, był formalnie rejestrowany. Bez znaczenia pozostaje również subiektywne przekonanie podatnika, że przychody z jego aktywności są przypisane do innego źródła przychodu. Zasadnicze cechy działalności gospodarczej to: częstotliwość określonych czynności, ciągłość i prowadzenie działalności w celu zarobkowym” (wyrok NSA z 2 października 2013 r.,

sygn. akt II FSK 2729/11, zob. także np. wyrok NSA z 2 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2680/13; wyrok NSA z 2 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2681/13; wyrok NSA z 2 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2611/13).

Na podstawie powyższego Sejm uznaje, że wykładnia obydwu przepisów (art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 u.p.d.o.f.) nie budzi istotnych wątpliwości interpretacyjnych, o ile za punkt wyjścia podatnik przyjmie cechy działalności gospodarczej (zorganizowanie, ciągłość) i zarobkowy charakter. Jeżeli analiza stanu faktycznego prowadzi do wniosku, że działa on w sposób charakterystyczny dla działalności gospodarczej, wyklucza to automatycznie zaliczenie danej transakcji do tzw. prywatnego obrotu. Taka wykładnia, jak zostało to już wykazane, jest bardzo często stosowana przez sądy administracyjne. Można zatem stwierdzić, że: „1) nabywanie nieruchomości w celu sprzedaży; 2) dokonywane w stosunkowo krótkim okresie (może to być okres np. 2 lat, ale z orzecznictwa wynika, że sądy biorą pod uwagę także okresy znacznie dłuższe np. 10 lat); 3) w innym celu niż zaspokojenie własnych potrzeb mieszkaniowych lub rekreacyjnych – jest zarobkową działalnością handlową, a więc, dla potrzeb podatku dochodowego, stanowi działalność gospodarczą” (*ibidem*).

3. Ocena, czy ustawodawca, formułując definicję legalną z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. nie przekroczył granic swobody regulacyjnej wymaga odwołania się do podstawowych dla tej materii zasad konstytucyjnych. Dla niniejszej sprawy kluczowe znaczenie ma przede wszystkim zarzut naruszenia zasady określoności przepisów prawa wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawa wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Spełnienie tej zasady jeszcze nie przesądza o określoności danej regulacji. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że „stopień określoności konkretnych regulacji podlega każdorazowej relatywizacji w odniesieniu do okoliczności faktycznych i prawnych, jakie towarzyszą podejmowanej regulacji. Relatywizacja ta stanowi naturalną konsekwencję nieostrości języka, w którym redagowane są teksty prawne oraz różnorodności materii podlegającej normowaniu”. Z tego względu „pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności czy nieprecyzyjności powinno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany wtedy, gdy inne metody usuwania wątpliwości dotyczących treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację, okażą się niewystarczające. W konsekwencji nieprecyzyjne brzmienie lub niejasna treść

przepisu nie w każdym wypadku uzasadniają wyeliminowanie go z obrotu prawnego. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, niejasność lub nieprecyzyjność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, że wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa” (wyrok TK z 18 marca 2010 r., sygn. akt K 8/08, zob. także postanowienie TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. akt P 16/03, oraz wyroki TK z: 16 grudnia 2003 r., sygn. akt SK 34/03; 28 czerwca 2005 r., sygn. akt SK 56/04; 15 stycznia 2009 r., sygn. akt K 45/07). Jeśli zwyczajne środki usuwania wątpliwości interpretacyjnych danej regulacji okażą się niewystarczające, wtedy mamy do czynienia z „kwalifikowaną” postacią niejasności. Uzasadnia to, według TK, orzeczenie o jej niekonstytucyjności z powodu naruszenia zasady poprawnej legislacji, w niektórych przypadkach (tak jak w odniesieniu do norm prawa podatkowego) wzmocnionej przez przepisy konstytucyjne ustalające szczególne wymagania co do określoności regulacji danej gałęzi prawa.

Dla niniejszej sprawy istotne znaczenie ma wyrażona w art. 2 Konstytucji zasada określoności prawa, w dziedzinie prawa daninowego pozostaje ona w związku z zasadą władztwa daninowego państwa oraz zasadą równości i powszechności opodatkowania wynikającymi z art. 84 Konstytucji, a także z zasadą ustawowej określoności przepisów podatkowych wynikającą z art. 217 Konstytucji. Sposób, w jaki ta ostatnia zasada została ujęta w Konstytucji podkreśla obowiązek ustawodawcy przestrzegania jej w fazie nakładania danin publicznych (procedur ustawodawczych; zwłaszcza tu istotny jest związek z art. 217 Konstytucji), a zarazem ustanowienia takich instrumentów prawnych, które w fazie stosowania prawa podatkowego zapewnią realizację powszechnego „ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków”, jak stanowi o tym art. 84 Konstytucji. W odniesieniu do podatku dochodowego należnego od osób fizycznych funkcję takiego instrumentu pełni szczególny tryb poboru tego podatku, którego podstawą jest kombinacja norm podatkowych materialnoprawnych (co podlega opodatkowaniu) i proceduralnych (jak w indywidualnym przypadku obliczyć należny podatek). Skarżony art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. należy zaliczyć do norm podatkowych materialnoprawnych, których rola ogranicza się tylko do przekazania podatnikowi informacji, co podlega opodatkowaniu.

Jednocześnie należy odnotować, że podatek dochodowy od osób fizycznych w Polsce został skonstruowany jako podatek globalny, co oznacza, że obejmuje on

sumę dochodów osiągniętych przez podatnika z jakiegokolwiek źródła przychodu, przy czym ustawa wskazuje najbardziej typowe źródła przychodów, (por. art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f.), wśród których podstawowe znaczenie ma działalność gospodarcza. Ustawodawca, jak się wydaje w zgodzie z art. 84 Konstytucji, przyjął, że podatkowi temu podlega każdy przychód kwalifikowany jako działalność gospodarcza osiągnięty przez osobę fizyczną, o ile nie można przyporządkować go do innego źródła przychodu z art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 u.p.d.o.f. W ten sposób art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., zawierając „wzajemne odesłania” do art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 u.p.d.o.f., nie rozszerza przedmiotu podatku dochodowego od osób fizycznych i nie wprowadza dodatkowych, nieprzewidzianych w innych przepisach ustawy, źródeł podlegającego mu przychodu. Stąd, jeśli – na tle u.p.d.o.f. – pojawiają się wątpliwości co do określenia tego podatku, powinny one dotyczyć wyłącznie tych jej przepisów, które regulują to, *jak* w danym indywidualnym przypadku obliczyć należny podatek.

Według skarżącej główną wadą art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. jest nie dość precyzyjna definicja legalna działalności gospodarczej, która uniemożliwia kwantyfikację tego, co podlega opodatkowaniu (czyli przedmiotu opodatkowania). Należy jednak podkreślić, że przepisy Konstytucji będące wzorcami kontroli, w szczególności art. 84 i art. 217 Konstytucji, nie zawierają wymagania, by ustawa podatkowa regulowała w ścisłe określony sposób definicję legalną. I choć w doktrynie prawa słusznie zwraca się uwagę na doniosłość definicji legalnych dla zachowania niesprzeczności systemu prawa podatkowego, ale także jego przejrzystości i jednoznaczności oraz używanych w języku prawnym zwrotów (por. P. Borszowski, *Wprowadzanie definicji legalnych w prawie podatkowym — zagadnienia wyjściowe*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2016, nr 7, s. 222), to jednak *de constitutione lata* nie wynika ścisła określoność ustawy w tym zakresie. „Z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji wynika nakaz ustawowego określania podstawowych elementów stosunku podatkowego, co nie oznacza ani konieczności definiowania w ustawie wyrażeń, za pomocą których ustawodawca określa te elementy, ani też nie wyklucza potrzeby dokonywania wykładni tych wyrażeń. Z art. 217 Konstytucji *expressis verbis* wynika wymaganie wskazania w ustawie: podmiotów i przedmiotu opodatkowania, a także – stawki podatkowej” (Zdanie odrębne sędziego M. Pyziak-Szafnickiej do wyroku TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13). Skoro Konstytucja nie wymaga, by definicja legalna w ścisłe określony sposób była ujęta w ustawie, to zarzutu

niekonstytucyjności nie można oprzeć na nie dość precyzyjnym uregulowaniu w ustawie podatkowej zakresu określoności tej definicji.

Nawet gdyby – czyniąc zadość zasadzie *in dubio pro tributario* – w drodze wykładni funkcjonalnej przyjąć, że z art. 217 Konstytucji wynika wymaganie ścisłej ustawowej określoności definicji legalnej, zarzut naruszenia tego standardu konstytucyjnego okazałby się nieuzasadniony, gdyż niedookreśloność jest charakterystyczna dla wielu unormowań prawa podatkowego i nie można jej unikać. Jak wskazuje P. Borszowski, występowanie nieostrości w prawie podatkowym jest „konsekwencją pewnych sformułowań samego języka prawnego charakterystycznego dla prawa podatkowego. W języku tym – w niespotykany w innych gałęziach prawa sposób – wykorzystuje się bowiem nie tylko terminy charakterystyczne dla innych niż prawo podatkowe gałęzi prawa, jak choćby prawa cywilnego, prawa pracy, prawa handlowego, ale także terminy charakterystyczne dla ekonomii” (P. Borszowski, *Definiowanie pojęć w prawie podatkowym jako ograniczenie obszaru nieostrości*, „Wrocławsko-Lwowskie Zeszyty Prawnicze” 2017, nr 8, s. 191).

Tym samym, gdyby nawet założyć *ex hypothesi* – czego bynajmniej Sejm nie zakłada – że definicja legalna działalności gospodarczej z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. jest zbyt niedookreślona, to nie sposób zgodzić się z takim zarzutem. Jak już o tym była mowa, ukazana konstrukcja definicji legalnej z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. służy unikaniu kazuistyki, natomiast nieostre zwroty, które w niej występują są wyjaśniane, w razie wątpliwości, w procesie stosowania prawa. Chodzi bowiem o to, by dookreślając unikać takiego kierunku, w którym dana regulacja przybierała zbyt daleko idącą postać szczegółowości. Temu właśnie ma służyć definicja legalna działalności gospodarczej zawarta w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., która mimo, że została obostrzona w sposób dość ograniczony, gdyż do objaśnienia jej użyto terminów nieostrych, to jednak spełnia swoją funkcję – zmniejsza zakres niedookreślenia działalności gospodarczej. Dodatkowo, o czym warto wspomnieć, omawiana definicja spełnia także kryteria logiczno-językowe, jakie powinna spełniać poprawnie skonstruowana definicja legalna w tekście prawnym. Tym samym Sejm nie może zgodzić się z poglądem skarżącej, że definicja legalna zawarta w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. rodzi „kwalifikowaną” niejasność przepisu, a tym samym powoduje jego niekonstytucyjność. Niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją jedynie wtedy, gdy jest tak daleko posunięta, że wynikające z niej rozbieżności nie da

się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejedności w stosowaniu prawa. W przypadku art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. taka sytuacja nie ma jednak miejsca, czego dowodzi jednoznaczne stanowisko doktryny i judykatury.

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że ustawodawca, tworząc definicję legalną działalności gospodarczej nie naruszył zasad wynikających w art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Przyjęta przez ustawodawcę konstrukcja zaskarżonego przepisu odpowiada kryteriom stawianym przed definicjami legalnymi w prawie podatkowym. Spełnienie tych kryteriów sprawia, że art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. odpowiada podwyższonym standardom poprawności legislacyjnej, które mają swoje źródło w art. 84 i art. 217 Konstytucji. W konsekwencji sprawia to, że spełniony jest również niższy standard z art. 2 Konstytucji, a co za tym idzie – brak naruszenia wyższego standardu czyni zbędnym weryfikację realizacji niższego standardu legislacyjnego (zob. wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15).

4. Uwzględniając powyższą argumentację, Sejm wnosi o stwierdzenie, że art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych **jest zgodny** z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Jednocześnie Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania w pozostałym zakresie, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

MARSZAŁEK SEJMU

W/Z



/Ryszard Terlecki/