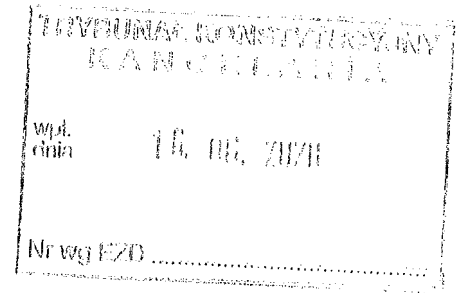




Warszawa, 16 czerwca 2020 r.

SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 54/20
BAS-WAK-1215/20



Trybunał Konstytucyjny

I. 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 54/20), jednocześnie wnosząc o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

II. W wypadku nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania wnoszę 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 oraz z art. 84 w związku z 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 2 czerwca 2020 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej A B z 27 marca 2018 r. (sygn. akt SK 54/20).

2. 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.).

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 zloz,
- c) polegajaca na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartosci niematerialnych i prawnych

– prowadzona we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9”.

Z kolei przepisy art. 10 ust. 1 – nieobjęte zakresem zaskarżenia – stanowią, co następuje: „Źródłami przychodów są:

- 1) stosunek służbowy, stosunek pracy, w tym spółdzielczy stosunek pracy, członkostwo w rolniczej spółdzielni produkcyjnej lub innej spółdzielni zajmującej się produkcją rolną, praca nakładcza, emerytura lub renta;
- 2) działalność wykonywana osobiście;
- 3) pozarolnicza działalność gospodarcza;
- 4) działły 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”.

3. Przedmiotem kontroli jest art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., który zawiera wadliwie skonstruowaną definicję legalną. Zawarta w tym przepisie definicja legalna „działalności gospodarczej” jest nieprecyzyjna w konsekwencji dochodzi na tym tle do wątpliwości interpretacyjnych, czy osiągnięte przez podatnika przychody należy zaliczyć do źródła przychodu z art. 10 pkt 3 (działalność gospodarcza), czy też do źródła przychodu z art. 10 pkt 8 u.p.d.o.f. (odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości). 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 zawarta w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. nie pozwala przesądzić w sposób jednoznaczny, o które źródło

przychodu ustawodawcy chodzi, co powoduje, że sądy zastępują ustawodawcę w tym rozstrzygnięciu, orzekając na niekorzyść podatnika poprzez kwalifikację przychodu do źródła z art. 10 pkt 3, co nie podlega zwolnieniu w przeciwieństwie do źródła z art. 10 pkt 8 u.p.d.o.f.

II. Stan faktyczny poprzedzający złożenie skargi

Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego.

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

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w S , decyzją z marca 2014 r., nr , określił skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych w kwocie zł. Według organu kontroli skarbowej dokonane przez skarżącą czynności na przestrzeni lat 2001-2007 (tj. m.in. podział posiadanej 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 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 marca 2014 r. skarżąca wywiodła odwołanie do Dyrektora Izby Skarbowej
w S , wnosząc o jej uchylenie w całości.

Dyrektor Izby Skarbowej w S , decyzją z października 2014 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
źródeł wymienionych w art. 10 ust. 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 skarżącej w zakresie obrotu nieruchomościami, które ujmowane
łącznie w ocenie sądu wykraczały 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.p.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 skarżące

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

- a) art. 2 w zw. 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 zw. 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 zw. 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 do 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, skarżony przepis nie odpowiada kryteriom określonym w art. 2, 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 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 pojęcia działalności gospodarczej za dominujące w orzecznictwie sądów administracyjnych, to jego niekonstytucyjność powinna być stwierdzona w świetle zasady szczególnej określoności regulacji daninowych (skarga, s. 21).

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 pojęcia działalności gospodarczej z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., nie pozwala na stwierdzenie jego

konstytucyjności. To co bowiem niniejsza sprawa udowadnia, to właśnie brak cechy szczególności definicji tego pojęcia. 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 pojęcia 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 19 listopada 2019 r. o nadaniu dalszego biegu analizowanej skardze konstytucyjnej (sygn. akt Ts 31/19) 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, musi być on 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 organów państwa jako akt 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 i 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).

W rozpatrywanej sprawie przystąpienie do kontroli merytorycznej zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej jest zdeterminowane wynikiem rozważań o charakterze *stricto* formalnym. W ocenie Sejmu niniejsza sprawa, którą zainicjowała skarżąca, powinna zostać umorzona ze względu na zaistnienie okoliczności uniemożliwiających rozpoznanie co do *meritum* podniesionych w niej zarzutów. Przemawiają za tym następujące, wskazane i omówione niżej okoliczności.

2. Rozważenia wymaga przede wszystkim dopuszczalność kontynuowania postępowania w sytuacji śmierci skarżącej. Zgodnie z informacją otrzymaną od pełnomocnika skarżącej (pismo z 10 czerwca 2019 r. wraz z kserokopią odpisu skróconego aktu zgonu o oznaczeniu _____, sporządzonego przez Zastępcę Kierownika Urzędu Stanu Cywilnego w M _____) skarżąca zmarła _____ października 2018 r. W tym stanie rzeczy Prezes Trybunału Konstytucyjnego postanowieniem (sygn. akt Ts 52/18) z 11 grudnia 2019 r. zawiesiła postępowanie z powodu zgonu skarżącej i toczącego się postępowania spadkowego. Następnie Prezes Trybunału Konstytucyjnego postanowieniem (sygn. akt Ts 52/18) z 8 maja 2020 r. podjęła zawieszoną 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 istotne 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 orzecznictwie TK nie wykształciło się dotąd jednolite stanowisko na temat konsekwencji prawnych śmierci skarżącego. Istnieją w tym zakresie dwa nurty poglądów. Pierwszy z nich sprowadza się do tego, że śmierć skarżącego stanowi podstawę umorzenia postępowania w sprawie skargi konstytucyjnej. Prawo wniesienia skargi jest bowiem prawem osobistym i ściśle związanym z określonym podmiotem. Śmierć skarżącego oznacza więc wygaśnięcie prawa przysługującego mu na podstawie art. 79 Konstytucji. Drugi z tych nurtów, głosi z kolei, że śmierć skarżącego nie stanowi sama w sobie ani przyczyny zawieszenia, ani umorzenia postępowania w sprawie skargi konstytucyjnej. Przy tym ten ostatni nurt poglądów jest tym, który dotychczas przeważa. Jednak należy zauważyć, że żadne z przywołanych wyżej stanowisk nie zostało sformułowane w orzeczeniu wydanym w pełnym składzie Trybunału Konstytucyjnego. Oznacza to, że kwestia dotycząca konsekwencji prawnych śmierci osoby, która wniosła skargę konstytucyjną, nie została jeszcze ostatecznie rozstrzygnięta przez sam Trybunał, który mógł na ten temat wypowiedzieć się w pełnym składzie, ale tego nie uczynił w sprawie SK 20/14.

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 5 lutego 2020 r. nr) Prezes Trybunału Konstytucyjnego postanowieniem z 8 maja 2020 r., sygn. akt Ts 52/18, podjęła zawieszona 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).

Dodatkowo należy zauważyć, że przed Trybunałem toczy się postępowanie w dwóch sprawach (rozpoznawanych pod wspólną sygn. akt SK 20/19) o tożsamym zakresie przedmiotowym. W tej sytuacji można podnieść wątpliwość, by zachodziła w niniejszej sprawie konieczność rozpoznania sprawy co do *meritum* pomimo śmierci skarżącej. Budzące wątpliwości konstytucyjne przepisy zostaną skontrolowane w ramach – w istocie – tożsamych dwóch spraw zawisłych przed Trybunałem. Brak jest zatem przesłanek uzasadniających odstąpienie od zasady skargowości jako jednej z kluczowych zasad postępowania przed TK. Zasadniczy cel postępowania, jakim jest osiągnięcie stanu zgodności z Konstytucją (lub potwierdzenia konstytucyjności kwestionowanego przepisu) zostanie osiągnięty w drodze rozpoznania tychże spraw.

Warto odnotować, że Sejm w sprawie o sygn. akt SK 20/14 zajął określone stanowisko dotyczące skutków prawnych śmierci skarżącego, zgodnie z którym sytuacja prawna skarżącego musi mieć charakter rzeczywisty i realny, a przy tym ma trwać w chwili wnoszenia skargi. Wymagane jest więc wykazanie, że naruszenie posiada charakter aktualny, a nie potencjalny, co wydaje się trudne w przypadku śmierci

skarżącego. Podobne stanowisko we wskazanej 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).

Mając na względzie powyższe okoliczności, Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. W wypadku nieuwzględnienia wniosku o umorzenie postępowania, gdyby Trybunał stanął na stanowisku o zasadności ochrony interesów spadkobiercy w drodze skargi konstytucyjnej wniesionej przez zmarłą skarżącą, skutkującej merytorycznym rozpoznanem sprawy, Sejm wnosi o uznanie, że art. 5a pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych **jest zgodny** z art. 2 oraz z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji.

3. Niezależnie od zasadności wniosku podniesionego 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 tzw. definicję legalną, określającą poszczególne, występujące w ustawie pojęcia. 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 pojęć prawnych powinność tę należy wiązać z obowiązkiem określonego rozumienia danego terminu w ramach stosowania konkretnego aktu prawnego. Co więcej, umieszczone w tekście aktu normatywnego definicje legalne pojęć prawnych 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 zajmuje Trybunał Konstytucyjny (zob. wyrok TK 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. Analiza dorobku orzeczniczego Trybunału nie pozostawia wątpliwości, że jest to dopuszczalne, gdy zarzuty dotyczą naruszenia zasad prawidłowej legislacji, (w tym wyspecjalizowanej ich postaci – zasady szczególnej określoności regulacji daninowych), koncentrując się na technicznych aspektach kwestionowanych przepisów. 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 niedookreśloności pojęć występujących w treści zakwestionowanych 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).

W trybunalskiej aktywności orzeczniczej pojawiło się również komplementarne wobec powyższego przekonanie, że ujmowane samodzielnie przepisy zawierające definicje legalne nie mogą być konfrontowane pod względem zgodności z konstytucyjnymi przepisami, które dotyczą praw i wolności jednostek. W tym kontekście na uwagę zasługuje wyrok z 9 czerwca 2015 r., sygn. akt SK 47/13, w którym Trybunał Konstytucyjny badał niedookreśloność elementów definicji legalnej występku chuligańskiego. Wypowiadając się na temat dochowania standardów określoności regulacji prawa karnego, TK nie dopatrzył się ich naruszenia, gdyż terminy, jakimi posłużył się ustawodawca, konstruując definicję legalną, albo są terminami powszechnie używanymi w prawie karnym, albo – jako terminy ocenne – nie odbiegają stopniem ogólności od innych terminów, które były już przedmiotem oceny Trybunału, i które przeszły pozytywnie kontrolę konstytucyjności. Należy odnotować fakt, że sąd konstytucyjny – uznając, że zasada *nullum crimen, nulla poena sine lege* kreuje jedno z podstawowych praw człowieka – przyjął, że wymóg zachowania odpowiedniej precyzji regulacji prawa karnego statuuje nie tylko wiążącą ustawodawcę zasadę o charakterze dyrektywnym, lecz nadto swoiste konstytucyjne prawo podmiotowe, którego ochrona może być dochodzona w trybie skargi konstytucyjnej.

Natomiast jeśli chodzi o sposób powołania wzorców kontroli, skarżąca wysunęła wobec kwestionowanego przepisu trzy zarzuty. Pierwszy zarzut polega na niezgodności z art. 2 Konstytucji (i dotyczy naruszenia, wynikających z zasady państwa prawa, zasady poprawnej legislacji oraz pewności prawa) ujętego związkowo 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 ogólnej zasady dostatecznej określoności regulacji prawnych, która wynika *implicite* z zasady poprawnej legislacji. Trzeci zarzut polega na niezgodności 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 działalności

gospodarczej, rozszerzającej zakres opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych, statuując nierówną ochronę prawa własności podatników.

Uzasadnienie stawianych w skardze zarzutów sprowadza się w istocie do tego, że kwestionuje się w niej zgodność z art. 2 (i wynikających z tego przepisu zasad) oraz art. 84 w związku z 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 wykazać trafność zarzutu naruszenia: zasad państwa prawnego, poprawnej legislacji, pewności prawa (czyli zasad wywodzonych z art. 2 Konstytucji), a także zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, mającej z nimi związek treściowy. W przypadku art. 2 Konstytucji, skarżąca ściśle nie wskazała jakich konkretnych treściowo naruszeń upatruje w kwestionowanym przepisie. Odwołując się do niejasności oraz nieprecyzyjności zaskarżonego artykułu, skarżąca wywiodła, że dzięki tym uchybieniom w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych doszło do niekonstytucyjnego rozszerzenia zakresu definicji działalności gospodarczej. Z tego względu skarżąca podniosła zarzut naruszenia zasady poprawnej legislacji i szczególnej określoności regulacji daninowych, a tym samym naruszenia prawa własności skarżącej, 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 istoty prawa własności, lecz jedynie jakości legislacyjnej, a co za tym idzie – sformułowany przez skarżącą zarzut dotyczy niezgodności z zasadą poprawnej legislacji oraz zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych.

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 oraz art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji. Zrekonstruowany tutaj zakres kontroli odpowiada *petitum* i uzasadnieniu

stanowiska, nie powodując zawężenia problemu konstytucyjnego podlegającego rozpoznaniu przez Trybunał Konstytucyjny. Powołanie się na art. 2 Konstytucji jako samoistnego wzorca kontroli jest dopuszczalne w świetle wyroku Trybunału z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt SK 62/08, w kontekście naruszenia zasad przyzwoitej legislacji oraz zasady szczególnej określoności regulacji daninowych.

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. W rozpatrywanej sprawie skarżąca wskazuje na naruszenie w szczególności zasad poprawnej legislacji, określoności przepisów prawa wynikających z zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie odwoływał się w swoim orzecznictwie do treści zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Zdaniem TK odnośna zasada, składa się z szeregu innych zasad (elementów). „W orzecznictwie konstytucyjnym i w doktrynie wyprowadza się [z tej zasady – uwaga własna] 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 na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce zwykle oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo; z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd, iż ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restryktywnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa. W ocenie Trybunału

Konstytucyjnego, «naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań» (wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02). Dla ścisłości dodać należy, odwołując się do istotnego z punktu widzenia niniejszej sprawy ujęcia określoności przepisów, że według Trybunału: „Z zasady określoności wynika, że «każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów»” (*ibidem*, K 6/02).

Wymóg respektowania przez prawodawcę zasad poprawnej legislacji jest ujmowany szeroko, pozostając w funkcjonalnym związku z innymi zasadami prawa (pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochroną zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa). Przyjmuje się, że zasady poprawnej legislacji obejmują w szczególności zasadę dostatecznej określoności przepisów, która z kolei nakłada na prawodawcę wymóg, by przepisy przez niego tworzone były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Jeśli chodzi o wymóg jasności, oznacza on obowiązek tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, a więc takich norm prawnych, które nie budzą wątpliwości co do treści nakładanych przez nie obowiązków i przyznawanych praw. Powiązana z cechą jasności precyzja („konkretność”) przepisu powinna przejawiać się w takim ujęciu nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, aby ich treść była dla adresatów (tutaj: podatników) oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie (zob. np. wyroki TK z: 15 września 1999 r., sygn. K 11/99; 11 stycznia 2000 r., sygn. akt K 7/99; 21 marca 2001 r., sygn. akt K 24/00; 12 września 2005 r., sygn. akt SK 13/05; 21 lutego 2006 r., sygn. akt K 1/05; 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06; 18 marca 2010 r., sygn. akt K 8/08).

Co do istoty zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, to dopatruje się jej 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. wyrok TK z: 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01; 15 lutego 2005 r., sygn. akt K 48/04).

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).

Warto podkreślić, że Trybunał Konstytucyjny dużą wagę przywiązuje do respektowania art. 2 Konstytucji na gruncie prawa podatkowego (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 (A. Gomułowicz, *op. cit.*, s. 70). Ma to określone konsekwencje tam, gdzie prawo podatkowe przewiduje obowiązek samoobliczenia podatku, czyli obliczenia i zapłaty kwoty należnego podatku przez podatnika. Tylko uiszczenie podatku należnego w tej kwocie skutkuje wygaśnięciem zobowiązania podatkowego. W przeciwnym wypadku podatnik jest narażony na powstanie zaległości podatkowej, a nawet na odpowiedzialność karnoskarbową. Trybunał, 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 szczególne znaczenie art. 84 Konstytucji stanowiącego, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Z treści tego przepisu wynika obowiązek stanowienia takiego prawa, które w dziedzinie opodatkowania będzie oparte na przywołanych wyżej standardach konstytucyjnych, tzn. będzie w pełni precyzyjne dla podatnika, nie budząc zasadniczych wątpliwości interpretacyjnych.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06, 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 stanowionego przez nie prawa stanowi konstytutywny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenia ma ponadto art. 84 Konstytucji. W myśl tego przepisu każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. 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 doprecyzował zakres regulacji w dziedzinie opodatkowania, w odniesieniu także do art. 217 Konstytucji, który „ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla unormowania: po pierwsze, nakładania podatków i innych danin publicznych o niepodatkowym charakterze, po drugie, dla określania podstawowych elementów konstrukcji podatku, takich jak podmiot, przedmiot opodatkowania i stawka podatkowa, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich wymaganych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności” (wyrok TK z 15 lipca 2013 r., sygn. akt K 7/12; zob. także wyroki TK z: 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00; 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06; 7 września 2010 r., sygn. akt P 94/08). Norma prawna, która wynika z art. 84 Konstytucji, ustanawia zasadę sprawiedliwości podatkowej. Idea sprawiedliwości podatkowej jest jednak różnie pojmowana. Przykładowo w doktrynie 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). Natomiast w orzecznictwie TK jest ona ujmowana jako rezultat stanowienia podatków według zasady równości i powszechności opodatkowania. „Z zasady powszechności wynika, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo” (wyrok TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13; zob. także wyrok TK z 8 października 2011 r., sygn. akt

SK 2/10). Pochodzące z podatków (lub innych danin publicznych) środki finansowe są podstawą utrzymania państwa rozumianego jako dobro wspólne wszystkich obywateli. W związku z tym, 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 lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, 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). Stąd też „warto postawić pytanie o możliwość kontroli konstytucyjnej niezgodności z zasadą zdolności płatniczej rozkładu całkowitego ciężaru podatkowego. Czy podlega ona kognicji Trybunału Konstytucyjnego, czy może jest to

lex imperfecta będące jedynie apelem do ustawodawcy podatkowego? W Polsce dopuszczalna jest jedynie tzw. częściowa kontrola zaniechań konstytucyjnych, tj. oceny konstytucyjności obowiązujących przepisów pod kątem braku unormowań, które ze względu na naturę regulacji powinny się w danym akcie prawnym znaleźć. Trybunał Konstytucyjny nie ma zaś kompetencji do orzekania o zaniechaniach ustawodawcy polegających na niewydaniu jakiegoś aktu konstytucyjnego np. ustawy podatkowej” (E. Drozdowski, *op. cit.*, s. 169).

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”. Na podstawie tego przepisu rekonstruowana jest zasada władztwa daninowego, z której wynika legitymacja dla państwa w zakresie obciążania jednostek daninami, umożliwiającymi realizację określonych zadań publicznych. Nakładanie danin (w tym podatków) jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być ujmowane jako pozbawianie własności, natomiast ustawodawca ma w tym zakresie dalece posuniętą swobodę. Jakkolwiek ta swoboda ustawodawcy nie jest absolutna, bowiem ustawodawca, kształtując treści ustaw podatkowych ograniczony jest obowiązkiem przestrzegania reguł prawodawstwa podatkowego, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych (zob. wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06).

Przepis art. 217 Konstytucji statuuje nadto wymóg określoności przedmiotu opodatkowania, co oznacza, że nie może być w tym zakresie niejasności. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że wyłączność drogi ustawowej w nakładaniu podatków powinna służyć stworzeniu silniejszej ochrony praw podatnika wobec organów władzy publicznej, natomiast zawarty w art. 217 Konstytucji wymóg określania w ustawie podatkowej istotnych elementów obowiązku podatkowego winien służyć dochowaniu szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. Tak więc w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, art. 217 Konstytucji konkretyzuje zasadę określoności prawa (podatkowego), będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa (zob. wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03).

Zdaniem Trybunału stwierdzenie niezgodności określonej regulacji ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność z Konstytucją 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).

Rzecz jasna, wyznaczenie *in abstracto* granicy między zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego jest problematyczne, zważywszy, że przebiega ona w nieco inny sposób w zależności od gałęzi prawa i regulowanej przez nią materii. Jako przykład, Trybunał Konstytucyjny, wskazuje, że w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe) wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu, natomiast w mniejszym stopniu w prawie publicznym. W przypadku prawa publicznego należy mieć na uwadze rozróżnienie między prawem administracyjnym, prawem podatkowym czy prawem karnym, ponieważ poziom wymaganej precyzji podlega podwyższeniu w każdej z kolejno wymienionych gałęzi prawa. Okoliczność ta jest rezultatem odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wskutek zróżnicowanego stopnia posługiwania się w ich ramach regułami wykładni funkcjonalnej, w celu ustalenia i rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości interpretacyjnych. W przypadku, gdy dana regulacja nie spełnia kryterium jasności w sposób kwalifikowany, uzasadnia to ocenę jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji, będącej elementem (szerszej) zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego.

W wypadku prawa podatkowego standardy określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy ze wskazanych przepisów, jak już o tym była

mowa, formułuje nakaz precyzyjnego ustanowienia wszystkich istotnych elementów stosunku prawnopodatkowego w ustawie podatkowej, z kolei drugi przepis precyzuje o jakie elementy konstrukcyjne (podmiot, przedmiot, stawki, ulgi i umorzenia oraz kategorie podmiotów zwolnionych) odnośnego stosunku chodzi (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 nieprecyzyjne ujęcie pojęcia „działalności gospodarczej”. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych konstruuje własną definicję tego pojęcia, mimo że termin „działalność gospodarcza” został zdefiniowany także w przepisach innych ustaw (m.in. art. 3 pkt 9 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 900, ze zm.; dalej: u.o.p.; art. 15 ust. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz. U. z 2020 r., poz. 106, ze zm.; art. 3 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 1292, ze zm.). Natomiast definicja pojęcia „pozarolniczej działalności gospodarczej” ma autonomiczny charakter na gruncie u.p.d.o.f. W zakresie objętym jej przedmiotem posiada elementarne i wyłączne znaczenie dla identyfikowania, w oparciu o ujęte w niej kryteria, aktywności obywatela (podatnika), jako pozarolniczej działalności gospodarczej (zob. wyrok WSA w Lublinie z 10 czerwca 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 79/11). 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.) ujednocila pojęcia „działalności gospodarczej” i „pozarolniczej działalności gospodarczej”, oznaczając ten sam rodzaj działalności. Przyjmuje się, że warunkiem uznania danej aktywności za działalność gospodarczą lub pozarolniczą działalność gospodarczą jest prowadzenie jej własnym imieniu, w sposób zorganizowany i ciągły, jako działalności zarobkowej, jeśli przychody z niej nie są zaliczane do innych źródeł przychodów wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 u.p.d.o.f. (art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.). Chcąc dokonać ścisłej interpretacji pojęcia „pozarolnicza działalność gospodarcza” należy także mieć na uwadze treść art. 5b u.p.d.o.f., który mówi o trzech przesłankach wykluczających określony rodzaj aktywności z zakresu tego pojęcia. W sytuacji

łącznego ich spełnienia, możliwe jest uznanie, że określone czynności nie stanowią działalności gospodarczej, mimo że podatnik posiada wpis do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (dalej: CEIDG). Przepis art. 5b ust. 1 u.p.d.o.f. odnosi się do tej kategorii osób, która swą aktywność zawodową realizuje na podstawie tzw. samozatrudnienia w formie samodzielnie prowadzonej działalności gospodarczej (zob. *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, red. J. Marciniuk, Warszawa 2016, komentarz do art. 5b, nb. 2). Według literalnego brzmienia tego przepisu, nie uznaje się za pozarolniczą działalność gospodarczą takich czynności, w ramach których: 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 pojęcie pozarolniczej działalności gospodarczej wyklucza również 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.

Enumeratywne wyszczególnienie źródeł przychodów znajduje się w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. Zgodnie z tym przepisem odrębnymi źródłami przychodów są między innymi: przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) oraz odpłatne zbycie rzeczy, w tym nieruchomości, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawa wieczystego użytkowania gruntów (art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.). Jeśli chodzi o przychody z tytułu zbycia nieruchomości, ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje, że jeśli są one uzyskiwane z pozarolniczej działalności gospodarczej, to są one przychodami z tej właśnie działalności. Powstanie przychodu z tego tytułu, wystąpi przy spełnieniu następujących warunków. Po pierwsze, zbycie musi mieć charakter odpłatny i nie może zachodzić wskutek prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej. Po drugie, odpłatne zbycie nieruchomości lub praw majątkowych w postaci nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości musi być

przeprowadzone przed upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło ich nabycie.

Według art. 10 ust. 2 u.p.d.o.f., „przepisów ust. 1 pkt 8 nie stosuje się do odpłatnego zbycia: 1) na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu – do czasu ostatecznego przeniesienia własności przedmiotu umowy; 2) w formie wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki lub spółdzielni środków obrotowych, środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych; 3) składników majątku, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1, z zastrzeżeniem ust. 3, nawet jeżeli przed zbyciem zostały wycofane z działalności gospodarczej, a między pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym składniki majątku zostały wycofane z działalności i dniem ich odpłatnego zbycia, nie upłynęło 6 lat”.

Należy dodać, że przychód ze źródła z odpłatnego zbycia nieruchomości nie łączy się z przychodami z innych źródeł (art. 30e ust. 5 u.p.d.o.f.). Przychody z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości podlegają więc opodatkowaniu w sposób odrębny.

Ponadto wskazać przy tym należy na pewien dualizm konstrukcji przychodu z tytułu sprzedaży nieruchomości. Z jednej strony dochód z tego tytułu może być elementem źródła przychodu określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., z drugiej strony może być elementem źródła przychodu określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Dla uchwycenia różnicy między obydwoma źródłami przychodu decydujące znaczenie ma przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., zgodnie z którym dla zaistnienia opodatkowania przychodu z odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części, (spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawa wieczystego użytkowania gruntów – pkt a-c), konieczne jest ustalenie, czy odpłatne zbycie wskazanych składników majątkowych nie nastąpiło w wykonaniu prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej oraz czy od ich nabycia do chwili odpłatnego zbycia nie upłynął wymagany prawem okres (zob. wyrok NSA z 10 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 34/17). Odpowiednie przypisanie do ustawowego źródła przychodów pochodzących ze sprzedaży nieruchomości, jest istotne z uwagi na: obliczenie ogólnej kwoty podatku dochodowego, zdefiniowanie pojęcia przychodu z tego źródła, ustalenie istnienia obowiązku podatkowego i sposobu jego realizacji, ustalenie podstawy opodatkowania, określenie kosztów uzyskania przychodów (dotyczy to zarówno ich wysokości, jak i możliwości ich odliczenia), a także określenie

obowiązku zapłaty zaliczek, stawki podatku, sposobu poboru podatku i możliwości rozliczenia straty podatkowej (tylko w ramach danego źródła).

Warto podkreślić, że na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych inaczej zdefiniowano pojęcie przychodu z obydwu wskazanych wyżej źródeł. Po pierwsze, zgodnie z art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f., za przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej traktuje się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i dyskont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży traktuje się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług. Po drugie, zgodnie z art. 19 ust. 1 u.p.d.o.f., przychodem z odpłatnego zbycia nieruchomości jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie, pomniejszona o koszty odpłatnego zbycia. W sytuacji, gdy cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód określa organ podatkowy w wysokości odpowiadającej wartości rynkowej.

Nadto w odmienny sposób ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych rozwiązuje kwestię kosztów uzyskania przychodu w zakresie obydwu wskazanych wyżej źródeł. Po pierwsze, w zakresie sprzedaży nieruchomości, na podstawie art. 22 ust. 6c-6f u.p.d.o.f., kosztami uzyskania przychodu są udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poniesione w czasie ich posiadania, a po drugie, w odniesieniu do kosztów uzyskania przychodu z działalności gospodarczej, na podstawie art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., kosztami uzyskania przychodów są wydatki poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. W tym zakresie ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych inaczej także kształtuje stawkę podatkową. W przypadku sprzedaży nieruchomości wynosi ona 19 % podstawy obliczenia podatku (art. 30e ust. 1 u.p.d.o.f.), zaś w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej podatnicy mogą dokonać wyboru formy rozliczenia podatkowego, w oparciu o zasady ogólne lub podatek liniowy (art. 9a, art. 27, art. 30c ust. 1 u.p.d.o.f.), bądź w oparciu o tzw. uproszczone formy opodatkowania na podstawie ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 43). Podatnicy po zakończeniu roku podatkowego są

zobowiązani do złożenia odrębnego zeznania podatkowego o wysokości osiągniętego dochodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych w roku podatkowym (art. 30e u.p.d.o.f.), a także są zobowiązani wykazać dochody uzyskane w tym roku podatkowym z odpłatnego zbycia nieruchomości i praw majątkowych określonych w art. 18 ust. 1 lit. a-c u.p.d.o.f. i obliczyć należny podatek dochodowy od dochodu, do którego nie ma zastosowania art. 21 ust. 1 pkt 131 lub dochody, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. Wymienione różnice sprawiają, że zobowiązanie ze źródła przychodów „pozarolnicza działalność gospodarcza” w podatku dochodowym od osób fizycznych jest innym zobowiązaniem podatkowym, niż zobowiązanie z tytułu sprzedaży nieruchomości w ryczałtowym podatku dochodowym.

2. Zdaniem skarżącej kwestionowany art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. nie pozwala jasno i precyzyjnie ustalić, jakiego typu aktywność może zostać zaliczona do pozarolniczej działalności gospodarczej na potrzeby ustalenia właściwego źródła przychodu, pomimo uwzględnienia otoczenia normatywnego tego uregulowania.

Wbrew twierdzeniom skarżącej, w orzecznictwie sądów administracyjnych konsekwentnie utrzymuje się pogląd, że ewentualne wątpliwości co do zgodności kwestionowanego przepisu u.p.d.o.f. z art. 2 oraz art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, mogą zostać wyeliminowane w procesie wykładni prawa, przy czym niezbędne jest uwzględnienie specyfiki konkretnego zdarzenia (zob. wyroki NSA z: 20 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2563/10; 3 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2110/11; 30 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 1512/12; 1 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 563/13; 30 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 3760/17). Dodatkowo wyrażany jest pogląd, że fakt prowadzenia działalności gospodarczej stanowi kategorię obiektywną, niezależną od tego, jak działalność tę ocenia sam prowadzący ją podmiot i jak ją nazywa bądź czy dopełnia wszystkich ciężących na nim obowiązków z działalnością tą związanych (zob. wyroki NSA z: 30 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 1512/12; 18 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1501/12; 4 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 855/12; 1 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 563/13; 4 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1557/13; 13 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3426/15; 14 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2072/18; a także wyrok WSA w Opolu z 27 maja 2019 r., sygn. akt I SA/Op 403/18). Jednocześnie według przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za przedsiębiorcę można uznać każdy podmiot, niezależnie od tego,

czy jest wpisany do właściwego rejestru przedsiębiorców (CEIDG lub rejestr przedsiębiorców w KRS; zob. wyrok NSA z 22 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1503/07). Stąd też uznanie, że podatnik czerpie przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej jest zależne od indywidualnych okoliczności i ma charakter obiektywny. W takiej sytuacji kryterium przesądzającym o tym nie jest okoliczność, że podatnik dysponuje zorganizowanym przedsiębiorstwem, i dopełnieniem formalnych kryteriów zgłoszenia oraz zarejestrowania tego rodzaju działalności zgodnie z wymogami ustalonymi przepisami prawa (zob. wyrok NSA z 22 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1503/07). Zamiar, który wykazuje podatnik do określonej kwalifikacji przychodów ze sprzedaży nie ma w tym zakresie przesądzającego znaczenia, bowiem nie należy on do tych właściwości, które charakteryzują działalność gospodarczą (zob. wyrok NSA z 30 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 1512/12; 14 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 2072/18). Nawet jeśli w pewnych sytuacjach przepisy prawa umożliwiają podatnikowi dokonanie przyporządkowania uzyskanych przez niego przychodów do określonego źródła, to niezależnie od tego, kwestia woli podatnika wyboru źródła przychodów nie ma znaczenia (zob. uchwała NSA z 21 października 2013 r., sygn. akt II FPS 1/13). Istotne znaczenie mają przesłanki zewnętrzne, a więc faktycznie podejmowane działania o cechach uzasadniających obiektywne kwalifikowanie ich jako pozarolniczej działalności gospodarczej. Ustalenie tej sytuacji będzie zależne od całokształtu okoliczności faktycznych poprzedzających lub towarzyszących zbyciu nieruchomości (zob. wyroki NSA z: 3 lipca 2013 r. sygn. akt II FSK 2110/11; 15 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 70/13; 4 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 855/14; 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 773/13). Nader istotne znaczenie dla oceny zdarzenia będą mieć także np. indywidualne cechy przedmiotu transakcji, okoliczności życiowe, w jakich znajduje się podatnik dokonujący sprzedaży (zob. wyrok NSA z 9 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 1423/14). Z tego względu, na tle zróżnicowanych stanów faktycznych, sądy administracyjne orzekające w sprawach odnoszących się do kwalifikacji przychodu pochodzącego ze sprzedaży nieruchomości nierzadko dokonują odmiennych ustaleń i ocen prawnych, jednak nie oznacza to równocześnie, by opierały je na niejednolitej wykładni przesłanek działalności gospodarczej.

Jak już była mowa, o tym czy czynność podatnika wyczerpuje znamiona działalności gospodarczej, rozstrzyga w istocie treść art. 5a ust. 6 u.p.d.o.f. Według tego przepisu kluczowe dla przypisania podatnikowi prowadzenia działalności

gospodarczej jest spełnienie takich kryteriów jak prowadzenie działalności na własny rachunek oraz w celach zarobkowych, w sposób ciągły i zorganizowany. Oznacza to, że wszelkie działania odznaczające się fachowością (a więc nieokazjonalnym, stałym, nieamatorskim charakterem), podporządkowaniem się regułom zysku lub zasadzie racjonalnego gospodarowania, działaniem na własny rachunek (ryzyko), a także powtarzalnością działań (przykładowo seryjnością produkcji, stypizowaniem działań, ciągłością współpracy) i czynnym uczestnictwem w obrocie gospodarczym, są pozarolniczą działalnością gospodarczą, a uzyskiwane w ich wyniku przychody będą przychodami ze źródła wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (zob. wyroki NSA z 1 kwietnia 2014 r., sygn. akt: II FSK 1394/12 i II FSK 1393/12).

Przyjmuje się, że zarobkowy charakter ma taka działalność, która prowadzona jest w celu osiągnięcia dochodu ujmowanego jako nadwyżka przychodów nad wydatkami (kosztami). Należy jednak liczyć się z możliwością braku przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej, co będzie oznaczało stratę. Tak więc o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej nie decyduje osiągnięcie zysku, lecz sam zamiar jego osiągnięcia (zob. wyrok NSA z 26 września 2008 r., sygn. akt II FSK 789/07). Jednocześnie sam zamiar osiągnięcia zysku związany z dokonanymi przez podatnika czynnościami, nie przesądza automatycznie o konieczności rozpoznania, a następnie przepisanego przychodu (z tych operacji) do źródła z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., bez jednoczesnego spełnienia pozostałych przesłanek z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Nie wchodząc w szczegóły, istotne znaczenie ma tutaj to, czy zamiar podatnika jest nakierowany na uczynienie sobie z odpłatnego zbycia nieruchomości stałego (ciągłego) źródła zarobkowania. Zamiar ten musi się uzewnętrzniać w danych widocznych dla otoczenia zewnętrznego zachowaniach podatnika (zob. wyroki NSA z: 23 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 509/15; 20 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK 1443/15). Dalsze cechy działalności gospodarczej to zorganizowanie i ciągłość. Pierwszą z nich można rozpatrywać w dwóch aspektach: tzw. „zorganizowania formalnego” oraz „zorganizowania faktycznego”. Na zorganizowanie formalne przedsięwzięcia uznawanego za działalność gospodarczą składa się przykładowo: wybór formy organizacyjno-prawnej, w jakiej działalność ta będzie prowadzona; uzyskanie właściwego numeru statystycznego; zgłoszenie działalności organowi podatkowemu. Oznacza to, że przez zorganizowanie działalności należy rozumieć dokonanie wyboru formy organizacyjnoprawnej przedsięwzięcia, aczkolwiek działalności

gospodarcza prowadzona przez osobę fizyczną może w zasadzie nie wymagać żadnej organizacji w znaczeniu instytucjonalnym i prawnym. Stąd też, nie zawsze dla uzyskiwania przychodów z tego źródła konieczne jest, aby podatnik miał status przedsiębiorcy i dopełniał wymienionych wyżej wymogów formalnych. W efekcie o zaliczeniu określonych form aktywności (czynności) podatnika do pozarolniczej działalności gospodarczej decyduje nie tyle dopełnienie przez niego wymogów formalnych, ile okoliczności faktyczne dowodzące tego, że jego działania miały charakter ciągły, zorganizowany oraz, że były prowadzone w celu zarobkowym we własnym imieniu i na własny bądź cudzy rachunek, a uzyskane w ten sposób przychody nie są zaliczane do innych kategorii przychodów wskazanych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 u.p.d.o.f. (zob. wyrok NSA z 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 773/13, a także wyrok NSA 14 stycznia 2020 r., sygn. akt II FSK 696/18). Mając na względzie scharakteryzowany tutaj aspekt faktyczny, odnoszący się do zachowań podatnika, należy stwierdzić, że na pojęcie „zorganizowanie” według art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. składa się kompleks celowych, uporządkowanych czynności o charakterze profesjonalnym, które realizowane są w ramach mniej lub bardziej wyodrębnionych struktur, mieszczących się w fazie przygotowawczej, związanej z uruchomieniem określonej działalności, jak i w fazie realizacyjnej (zob. wyrok NSA z 9 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 1423/14).

Natomiast jeśli chodzi o „ciągłość” działań, to należy rozumieć przez nią stałość (trwałość) ich wykonywania, powtarzalność, regularność i stabilność. Jest to jeden z podstawowych elementów pozwalającym odróżnić działalność gospodarczą od innych form aktywności i zarobkowania osób fizycznych. Przymiot ciągłości działalności gospodarczej nie oznacza, że czynności wykonywane muszą być bez przerwy, przeciwnie, przerwa może wystąpić, o ile zachodzić będzie powtarzalność tych czynności celem osiągnięcia dochodu. Wobec tego, jedynie analiza działań podatnika na przestrzeni czasu pozwala właściwie ocenić charakter dokonywanych czynności. Stąd spełnienia przesłanek, o których mowa w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., nie należy rozpatrywać jedynie ograniczając się do okoliczności, które wystąpiły w danym roku podatkowym. Nie ulega przy tym wątpliwości, że podjęcie i zakończenie przez podatnika działalności gospodarczej może nastąpić w dowolnym momencie, istotna jest przy tym jednak ciągłość, powtarzalność, uporządkowany charakter oraz funkcjonalny związek podejmowanych przez podatnika działań (zob. wyrok NSA z 14 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 3436/14). Należy przy tym

dodać, że działania podatnika, w stosunku do jego składników majątkowych, charakteryzują się cechami zorganizowania i ciągłości, w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., gdy czynności tego podatnika związane z zagospodarowaniem tego majątku i jego rozporządzaniem będą istotnie odbiegały od typowego wykonywania prawa własności, a podatnik z tych czynności (operacji) uczyni lub ma zamiar uczynić sobie stałe (nie okazjonalne) źródło dochodów (zob. wyrok NSA z 4 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 855/14).

Powyższe pozwala stwierdzić, że zakwalifikowanie określonych przychodów do kategorii źródła przychodów z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. może nastąpić tylko po spełnieniu przez działalność, która jest ich źródłem wszystkich wymienionych wyżej przesłanek pozarolniczej działalności gospodarczej. W tym układzie oznacza to, że brak wystąpienia którejkolwiek z nich pozbawia daną działalność charakteru gospodarczego, co w rezultacie wyklucza możliwość rozpoznania przychodu uzyskanego z tego typu działalności, jako przychodu wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (zob. wyrok NSA z 27 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 832/14).

3. Skarżąca zarzuca kwestionowanej regulacji, że wskutek niezachowania przez prawodawcę standardu poprawnej legislacji, nie można oddzielić przychodów ze zbycia nieruchomości w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej od innych kategorii przychodów (zob. B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – łamigłówka rozwiązana...*, „Przegląd Podatkowy” 2015, nr 2, s. 14–15). Sprawy nie ułatwia orzecznictwo sądów administracyjnych, w którym podkreśla się, że nie istnieje prosty wzorzec, na bazie którego można stwierdzić (z niezachowaną pewnością), że dana działalność jest działalnością gospodarczą. Każdą sytuację należy rozważać i oceniać indywidualnie. Istniejące w tym zakresie granica pozwalająca oddzielić przychody kwalifikowane jako przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości od przychodów ze zbycia nieruchomości w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej jest płynna (zob. m.in. wyroki NSA z: 3 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2110/11; 4 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 855/14; 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 773/13; 19 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 1011/14; 6 sierpnia 2019 r., sygn. akt II FSK 555/19). Za ten stan rzeczy, zdaniem NSA, mogą odpowiadać wątpliwości interpretacyjne powstałe na tle odczytywania zwrotów użytych w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. W tym przepisie ustawodawca posłużył się określeniem „nie są zaliczane do innych przychodów”. Reguły wykładni *a contrario*

prowadzą wobec tego do wniosku, że zaliczenie określonego przychodu do jednego ze źródeł przychodu wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 u.p.d.o.f. (w tym art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.) stanowi negatywną przesłankę, uniemożliwiającą rozpoznanie takiego przychodu jako pochodzącego z pozarolniczej działalności gospodarczej. Jednocześnie, zgodnie z art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f., zaliczenie określonego przychodu do źródła wymienionego w tym przepisie może nastąpić tylko wtedy „jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej”. Oznacza to, że z jednej strony (według art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.) zaliczenie określonych przychodów do innego źródła niż pozarolnicza działalność gospodarcza, wyklucza możliwość jego rozpoznania jako przychodu z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., z drugiej zaś przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości, odpowiadające kategorii źródeł wskazanych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. nie mogą być kwalifikowane do tego źródła, jeżeli stanowią przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej. W tym układzie wobec brak jasnych reguł kwalifikacji przychodów do określonego źródła, NSA podkreśla wagę reguły pierwszeństwa. Polega ona na możliwości kwalifikacji przychodu do odrębnego źródła, jeśli działania podatnika nie spełniają przesłanek działalności gospodarczej. Problem polega jednak na tym, że można ją wyprowadzić tylko z treści art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. Przy czym należy odnotować, że przepis ten ściśle koresponduje z regulacją art. 5a pkt 6 *in fine* u.p.d.o.f., co ma taki skutek, że w ramach kwalifikacji przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości do określonego źródła przychodów decydujące znaczenie ma ustalenie, czy stanowią one wynik aktywności podatnika, której można przypisać cechy pozarolniczej działalności gospodarczej z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. W przypadku ustalenia, że dana sprzedaż nieruchomości, w konkretnych okolicznościach faktycznych, nastąpiła w związku z pozarolniczą działalnością gospodarczą, o której mowa art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., nie ma potrzeby oceny, czy transakcja taka spełnia również przesłanki odpłatnego zbycia nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości. Tak więc ustalenie, że do sprzedaży nieruchomości doszło w następstwie prowadzenia działalności gospodarczej, wyklucza możliwość opodatkowania uzyskanego w ten sposób przychodu według zasad dotyczących odpłatnego zbycia nieruchomości (zob. wyrok NSA z 20 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK 1443/15).

Kierunek przedstawionego wyżej wyniku wykładni kwestionowanego przepisu potwierdza *ratio legis* wskazane w uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw, w którym

zaproprowano zmianę definicji pozarolniczej działalności gospodarczej w celu jej „uczynienia i eliminacji wątpliwości, które spowodowane były powoływaniem się na definicję działalności gospodarczej zawartej w u.o.p. (druk sejmowy nr 1853/IV kad., s. 35). W przywołanym projekcie chodziło przede wszystkim o doprecyzowanie, że działalność gospodarcza w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. będzie to działalność z wyłączeniem innych źródeł przychodu, wskazanych w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. W tym celu za zasadne uznano zawężenie wyłączeń z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. do źródeł przychodów wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i pkt 4-9 u.p.d.o.f.

4. Podkreślenia wymaga, o czym już zresztą była mowa, że w pewnych sytuacjach przepisy prawa pozwalają na przyporządkowanie uzyskanych przez podatnika przychodów do określonego źródła, mimo że spełnione są przesłanki z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. (zob. uchwałę składu całej Izby Finansowej NSA z 21 października 2013 r., sygn. akt II FPS 1/13 oraz uchwałę siedmiu sędziów NSA z 22 czerwca 2015 r., sygn. akt II FPS 1/15). Jednak w większości przypadków takie przyporządkowanie nie jest możliwe, zaś prawidłowej kwalifikacji przychodów uzyskanych z działalności gospodarczej dokonuje się w oparciu o cechy dominujące dla danego źródła przychodu. Istotne okazują się bowiem obiektywne znamiona czynności (aktywności) podatnika, ponieważ to one decydują o tym, czy podatnik prowadził pozarolniczą działalność gospodarczą, polegającą, tak jak przykładowo w niniejszej sprawie, na handlu nieruchomościami. Subiektywne przekonanie nie ma tu decydującego wpływu i nie sanuje sytuacji podatnika. Może bowiem się okazać, że podatnik znajdował się w przekonaniu, że nie prowadził pozarolniczej działalności gospodarczej, ale jeżeli jego czynności obiektywnie realizowały definicję z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., trzeba przyjąć, że chodzi o źródło przychodu wymienione w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.

W razie wystąpienia w powyższym zakresie wątpliwości interpretacyjnych, powinny być one eliminowane za pomocą zasady *in dubio pro tributario*, wynikającej pośrednio z Konstytucji (art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji) i bezpośrednio z art. 2a u.o.p., który stanowi: „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika”. Choć celem tej zasady jest ochrona interesu podatnika, to jednak „za całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie trzeba uznać przede wszystkim subiektywną interpretację zasady *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą o jej aplikacji decyduje fakt wystąpienia

wątpliwości po stronie określonego podmiotu (podatnika czy – co znacznie częstsze – organu podatkowego). Trudno bowiem założyć, by zastosowanie wspomnianej zasady, mającej niekwestionowaną podstawę konstytucyjną, zależało od tego, czy osoba dokonująca wykładni regulacji daninowej potrafi właściwie dostrzec i – wtórnie – prawidłowo usunąć wszelkie niejasności tekstu prawnego. Z tego względu konieczne i w pełni uzasadnione wydaje się opowiedzenie za obiektywnym rozumieniem zasady *in dubio pro tributario*, według którego jej aplikacja pozostaje zrelatywizowana do tych wątpliwości, jakie w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji” (wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15). Według TK zastosowanie dyrektyw wykładni językowej, systemowej i funkcjonalnej zasadniczo pozwala usunąć wszelkie niejasności obarczające tekst prawny, a więc umożliwia odtworzenie normy prawnej jako wypowiedzi jednoznacznej. Nie oznacza to jednak, że zasada *in dubio pro tributario* pozwala rozwiązać wszelkie wątpliwości dotyczące wykładni. Trybunał Konstytucyjny wskazał, że nieusuwalna wątpliwość dotycząca wykładni tego rodzaju przepisów oznacza wyłącznie taką wątpliwość, która nie daje się usunąć za pomocą reguł interpretacji językowej oraz systemowej. Tak więc, „po starannej aplikacji językowych dyrektyw wykładni oraz – ewentualnym – odrzuceniu tych wariantów interpretacyjnych, które nie spełniają wymogów systemowych, interpretator: 1) uzyskał jednoznaczność poddanej wykładni regulacji daninowej, nie wolno mu modyfikować otrzymanego rezultatu interpretacyjnego w oparciu o argumentację funkcjonalną, w tym celowościową, jeżeli prowadziłoby to do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązanej do świadczenia daniny publicznoprawnej, 2) nie uzyskał jednoznaczności poddanej wykładni regulacji daninowej, spośród możliwych rezultatów interpretacyjnych, musi dokonać wyboru rezultatu najbardziej korzystnego z punktu widzenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązanej do świadczenia daniny publicznoprawnej” (*Ibidem*, sygn. akt SK 48/15). Jednocześnie Trybunał podkreśla, że wykładnia funkcjonalna nie może służyć – w świetle wymogów stawianych przez art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji – zwiększeniu ciężarów publicznych obarczających jednostki.

Jak już zostało wspomniane, problemy interpretacyjne dotyczące art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. pozostającego w związku ze stosowaniem innych przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych są następstwem zacierania się w praktyce gospodarczej granicy między tym, co wykazuje cechy profesjonalnego

obrotu nieruchomościami, a co stanowi jedynie wyprzedaż majątku osobistego, w ramach zwykłego zarządu własnym mieniem. Podniesiona tutaj kwestia, kwestionowana w skarżonym przepisie, jest trudna do jednoznacznego uregulowania. Dlatego też pojawia się konieczność stosowania pojęć ogólnych, które wymagają użycia reguł wykładni dostosowanych do określonych stanów faktycznych wskazanych w przepisie. Według NSA niepewność, która towarzyszy obrotowi gospodarczemu, co do możliwości zaspokojenia potrzeb własnych lub rodziny, sprawia, że jako naturalne postrzega się zachowania polegające na lokowaniu wolnych środków w różne dobra. Do takich dóbr zalicza się w szczególności nieruchomości. Przy czym samo wyodrębnienie z jednej nieruchomości działek gruntu, powiązane z koniecznością uprzedniego uzyskania stosownych decyzji administracyjnych nie wykracza poza działania mieszczące się w ramach zwykłego zarządzania własnymi sprawami majątkowymi (zob. wyrok NSA z 9 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 1423/14).

Biorąc powyższe pod uwagę należy stwierdzić, że ustawodawca przy określaniu zakresu definicji działalności gospodarczej, stosując pojęcia ogólne takie, jak „ciągłość” i „zorganizowanie” nie naruszył zasad wynikających w art. 2 oraz art. 84 w związku art. 217 Konstytucji. Ukazana konstrukcja skarżonego przepisu podatkowego służy unikaniu kazuistyki, natomiast sens pojęć niedookreślonych jest ustalany, w razie wątpliwości, w orzecznictwie sądowym. Wskazane w niniejszej sprawie przykłady orzeczeń sądów administracyjnych nie dowodzą trafności poglądu skarżącej, jakoby zachodziło niebezpieczeństwo dowolności orzekania przez sądy, ani również, że kwestionowany przepis prowadzi do podejmowania w arbitralny sposób decyzji o istnieniu obowiązku podatkowego przez organy kontroli skarbowej.

5. Mając na uwadze, że w skardze konstytucyjnej skarżąca zakwestionowała konstytucyjność przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z perspektywy zasady poprawnej legislacji i zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, należy uznać, że dla rozstrzygnięcia problemu konstytucyjnego wystarczające jest stwierdzenie zgodności z drugą ze wskazanych zasad. Spełnienie tego standardu legislacyjnego sprawia, że spełniony jest również niższy standard, 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).

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

WIZ



Małgorzata Gosiewska