



PK VIII TK 93.2020

SK 54/20

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną A B. o stwierdzenie niezgodności art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.) z:

„a) art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP 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) z art. 84 i art. 217 w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP 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 RP, 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"

- na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r., poz. 2393) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm.) jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna A B. (dalej: Skarżąca lub A B.) została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

W dniu października 2000 r. została zawarta w formie aktu notarialnego umowa sprzedaży nieruchomości, zgodnie z którą W B. zakupił od Spółki z o.o. L z siedzibą w B. nieruchomości rolne stanowiące tereny użytków rolnych: działkę nr o powierzchni ha; działki oznaczone numerami od do nr oraz

od nr do nr o powierzchni po m² każda; działkę nr o
powierzchni m²; działkę nr o powierzchni m²; działkę nr
o powierzchni ha oraz działkę nr o obszarze ha. Łączny obszar
zakupionych działek wynosił ha. W B. przy sporządzaniu aktu
notarialnego oświadczył, że zawarł umowę wyłączającą
 oraz że nabycia dokonuje tytułem powiększenia posiadanego
gospodarstwa rolnego.

Cena sprzedaży nieruchomości została ustalona na kwotę zł, z czego kwotę zł uregulowano przed podpisaniem umowy, a kwota zł została sfinansowana z zaciągniętego przez W B. kredytu inwestycyjnego.

W dniu listopada 2000 r. W B., umową darowizny sporządzoną w formie aktu notarialnego, przekazał na rzecz małżonki A. B. udział w wysokości części nieruchomości nabytej w dniu października 2000 r. Wartość przedmiotu umowy określono na kwotę zł.

W 2007 r. A. i W B. dokonali sprzedaży części posiadanych działek (łącznie), zawierając w formie aktów notarialnych warunkowe umowy sprzedaży, a następnie umowy przeniesienia własności – uzyskując z tego tytułu łączny dochód w kwocie zł (tj. po zł na każdego).

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w S. w dniu lipca
2013 r. wszczął wobec A. B. postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności
deklarowanych przez Nią podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczenia
podatku dochodowego od osób fizycznych za 2007 r.

W oparciu o wyniki tegoż postępowania kontrolnego Dyrektor Urzędu Skarbowego w S. , decyzją z dnia marca 2014 r., ustalił wysokość zobowiązania podatkowego A. B. w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2007 rok w kwocie zł.

Organ kontroli skarbowej na podstawie ustaleń postępowania kontrolnego uznał bowiem, iż dokonane przez Skarżącą, za pośrednictwem działającego w Jej imieniu , czynności związane z przedmiotową sprzedażą działek w 2007 r. (m.in. podział działek na mniejsze, organizowanie działań o charakterze marketingowym, dążenia do zmiany przeznaczenia terenu), były podejmowane w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (adres publikacyjny w dacie wydania decyzji przez organ kontroli skarbowej: Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; aktualny adres publikacyjny: tekst jednolity – Dz. U. z 2020 r., poz. 1426 ze zm., dalej: u.p.d.o.f.), a tym samym uzyskany przez A. B. przychód uzyskany z tejże sprzedaży (w kwocie zł) należało zakwalifikować do źródła przychodów, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.

Dyrektor Izby Skarbowej w S. , decyzją z dnia października 2014 r., utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji zaskarżoną przez A. B.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. , wyrokiem z dnia października 2015 r., oddalił skargę A. B. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w S. z dnia października 2014 r.

A. B. wniosła skargę kasacyjną od tegoż wyroku, która została oddalona przez Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia lutego 2018 r.

W uzasadnieniu tegoż wyroku NSA podniósł m.in., iż z ustalonego stanu faktycznego wynika, że działania podatników, tj. A. B. i , polegające na sprzedaży nieruchomości (działek gruntu) były faktycznie wspólnym Ich przedsięwzięciem. Sprzedaż dokonywana była w obszarze Ich wspólnego przedsięwzięcia, realnie wspólnego działania. NSA wskazał, że, pomimo formalnej rozdzielności majątkowej , działalność w zakresie sprzedaży nieruchomości prowadzona była przez oboje podatników jako faktycznie wspólne postępowanie. Zdaniem 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. Przesądzając o tym właściwe ustalenia faktyczne poczynione przez organy podatkowe, które prawidłowo zostały zaakceptowane przez Sąd pierwszej instancji. Nabycie w 2000 r. relatywnie bardzo dużego areалу ziemi na terenach atrakcyjnych pod względem rekreacyjnym, ze względu na położenie blisko morza, podjęcie aktywnych działań w celu przekształcenia gruntu rolnego w grunt o przeznaczeniu budowlanym, systematyczność i powtarzalność działań w celu przekwalifikowania gruntu zarówno w przypadku nabywania nieruchomości, jak i sprzedaży, zaciągnięcie kredytu inwestycyjnego, dokonywanie podziałów geodezyjnych na mniejsze działki, stworzenie własnej strony internetowej z opisem działek - oferta, działania marketingowe, rozpoczęcie od 2001 r. sprzedaży działek i osiąganie przez wiele lat z tego tytułu powtarzających się znacznych korzyści finansowych ocenić można było i należało jako zamierzone i realizowane (przez oboje małżonków) wspólne postępowanie, prowadzone w celu zarobkowym, wykonywane w sposób zorganizowany i ciągły, we własnym imieniu i na własny rachunek, a więc przychody tak uzyskane należało zaliczyć do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Dodać też można, że działki (łącznie kilkadziesiąt działek) nabywane były przez kupujących, którzy nie prowadzili rolnego gospodarstwa rodzinnego i nie spełniali warunków do uznania ich za rolników indywidualnych. NSA stwierdził, iż w stanie faktycznym sprawy, przyjętym za podstawę orzekania przez Sąd pierwszej instancji i niezakwestionowanym skutecznie zarzutami skargi kasacyjnej, podtrzymać należy ocenę o niezasadności zarzutu (Skarżącej, przyp. własny) dotyczącego błędnej wykładni art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a oraz art. 14 ust. 1 w zw. z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. NSA uznał za prawidłową definicję zorganizowanie działalności gospodarczej przyjętą przez Sąd I instancji w zaskarżonym wyroku. NSA stwierdził także, iż w rozpatrywanej przez tenże Sąd sprawie o kwalifikacji źródła przychodów na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 3 i

pkt 8 w zw. z art. 5a pkt 6 p.d.o.f. zdecydował całokształt poczynionych ustaleń faktycznych sprawy, w tym także dotyczących zjawisk poprzedzających i towarzyszących zbyciu składników majątkowych (działek – nieruchomości). Na związek uzyskiwanych przychodów ze źródłem wymienionym w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. może wskazywać, rozpatrywany całościowo, zespół powiązanych ze sobą działań strony skarżącej, powtarzalnych, uporządkowanych, konsekwentnie prowadzących do osiągnięcia zysku, w szczególności – łącznie – polegających na wielokrotnym zbywaniu nieruchomości, ich zaawansowanym przygotowaniu do sprzedaży (tzn. w sposób wykraczający poza zwykłe użytkowanie mienia, poza sprzedażą).

W skardze konstytucyjnej Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność przepisu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.

W *petitum* skargi konstytucyjnej jako wzorce kontroli wskazano, występujące w różnych konfiguracjach, przepisy art. 2, art. 64 ust. 1, 2 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Uzasadniając zarzut naruszenia przez zaskarżony przepis konstytucyjnych zasad poprawnej legislacji i pewności prawa w zakresie nakładania ciężarów publicznych w postaci podatków oraz ochrony prawa własności w zakresie przekraczającym prawo do nakładania ciężarów publicznych (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, pkt 2, str. 3) Skarżąca stwierdziła m.in., iż nie kwestionuje wykładni tegoż przepisu przyjętej przez NSA w wyroku z dnia 2 lutego 2018 r., na kanwie którego skierowała skargę konstytucyjną. Podniosła, iż z wykładni tej wynika, że NSA z treści kwestionowanego przepisu dekodował normę prawną, zgodnie z którą *sprzedając działki gruntu wcześniej zakupione jako całość na kredyt w celu uzyskania zarobku, w sposób powtarzalny, przy minimalnym poziomie zorganizowania (własne ogłoszenie internetowe o sprzedaży), Strona prowadziła działalność gospodarczą, co uniemożliwia potraktowanie tego przychodu jako przychodu ze źródła odpłatnego zbycia nieruchomości (art. 10*

ust. 1 pkt 8 lit. a), a tym samym z wyłączenia z przychodu po upływie 5 lat od daty nabycia nieruchomości (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 5).

Skarżąca wskazała na wynikającą z art. 84 i art. 217 Konstytucji zasadę wyłączności ustawowej oraz stosowania wymogów poprawnej legislacji i pewności prawa w zakresie regulacji dotyczących obciążeń podatkowych, powołując przy tym obszerne fragmenty uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33). Powołała ponadto obszerne fragmenty uzasadnienia wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 25 sierpnia 2015 r., sygn. I SA/Bd 505/15 oraz wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80), dotyczące zasady poprawnej legislacji wyrażonej w art. 2 Konstytucji [*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 6 – 10].

Skarżąca, opisując wzorzec kontroli art. 64 Konstytucji, przytoczyła fragmenty uzasadnień wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 5 września 2006 r., sygn. K 51/05 (OTK ZU nr 8/A/2006, poz. 100) oraz powołanego wcześniej wyroku z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09.

Skarżąca zarzuciła, iż norma prawna zawarta w zaskarżonym przepisie narusza powołane w skardze konstytucyjnej wzorce kontroli, *gdyż nieznany jest zakres tej regulacji, a definicja kluczowego pojęcia „działalności gospodarczej” jest niejasna. Takie sformułowanie przepisu pozostaje nie do pogodzenia z zasadami prawidłowej legislacji, jakie obowiązują w demokratycznym Państwie Prawnym. Nie da się również ukryć, iż przyjęta przez Naczelny Sąd Administracyjny definicja wskazanego pojęcia, której Skarżący w tym miejscu nie kwestionuje, jest bardzo szeroka* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 11). W Jej ocenie, kwestionowany przepis, za pomocą tego samego opisu oraz tych samych kryteriów, zdefiniował dwa różne pojęcia, tj. działalności gospodarczej i pozarolniczej działalności gospodarczej. W ocenie Skarżącej, braki w redakcji kwestionowanego przepisu powodują, iż określone w nim kryteria działalności gospodarczej mogą spełnić podmioty osiągające także przychody z innych źródeł

niż ta działalność, gdyż kwestionowana regulacja nie zawiera kryteriów pozwalających na odróżnienie przychodów z tego źródła i pozostałych wymienionych w art. 10 u.p.d.o.f. Podatnik *na podstawie lektury* przepisu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. *nie jest w stanie* (dać, przyp. własny) *odpowiedź na pytanie, czy jego działania generują przychody ze źródła „działalność gospodarcza”, czy też z innych źródeł, tj. sprzedaży składników majątku prywatnego, czy też najmu, działalności wykonywanej osobiście, czy wymienionych w przepisach „innych źródeł”*. Analogiczne bowiem cechy, jak wymienione w pozytywnej części omawianej definicji mają nie tylko aktywności zaliczone do ww. źródeł przychodów, ale także działy specjalne produkcji rolnej, a nawet stosunek pracy [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 11, 12]. Skarżąca podkreśliła, iż najlepszym tego przykładem jest wydany w Jej sprawie wyrok NSA z dnia lutego 2018 r., w związku z którym skierowała skargę konstytucyjną. Zauważyła przy tym, iż tylko w przypadku kontraktów menadżerskich ustawodawca wprost wyłączył możliwość zaliczenia ich do źródła przychodu w postaci działalności gospodarczej, nawet jeżeli spełniają określone w kwestionowanej definicji warunki jej prowadzenia. Zgodność z art. 2 Konstytucji RP takiego rozwiązania, w sposób jasny przesądzającego o zaliczeniu przychodów do określonego źródła, potwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 19 lipca 2007 r., sygn. akt K 11/06 (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 12).

Zdaniem Skarżącej, przepis art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. nie jest precyzyjny, gdyż nie określa, jakie przychody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych (dalej: podatkiem dochodowym) *w ramach źródła działalność gospodarcza, ani jaka jest linia rozgraniczenia tego źródła z innymi źródłami przychodu powstającymi w wyniku analogicznej aktywności*. Nieznany jest zatem zakres przedmiotu działalności. Nieznany podatnikom zakres przedmiotowo – czasowy przychodu z działalności gospodarczej, jaki określił ustawodawca, nie może być więc uznany za zgodny z konstytucyjną zasadą państwa prawnego i zasadą ochrony prawa własności.(...). Niejasność i brak

precyzji skarzonego przepisu, którego źródłem jest choćby wydane w niniejszej sprawie orzecznictwo, powoduje jego niezgodność zarówno z powołaną normą konstytucyjną, jak i z zasadą wynikającą z przepisu art. 84 i art. 217 Konstytucji (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 14). Skarżąca powołała przy tym obszernie fragmenty uzasadnień wyroków Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06 (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50) i 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06 (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). Jak zauważyła Skarżąca, w wyroku o sygn. SK 39/06 Trybunał Konstytucyjny opisał również, dlaczego niejasny i nieprecyzyjny przepis podatkowy niezgodny jest również z normami art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 15). Skarżąca podniosła, iż podatek wpływa na majątek podatników. Istotą podatku dochodowego jest opodatkowanie dochodu. Nie tylko zatem w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, ale w zakresie wszystkich źródeł opodatkowuje się zarobek. Zasadą jest przy tym rozpoznanie przychodu ze zbycia nieruchomości w ramach źródła przychodów wskazanego w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Tylko niekonstytucyjne rozszerzenie definicji działalności gospodarczej pozwoliło na potraktowanie takiego zbycia jako działalności gospodarczej. Do istoty prawa własności należy m.in. prawo do wyzbycia się tej własności i naturalnym jest dążenie do zarobienia na tym. (...). Nie do pogodzenia z konstytucyjną zasadą ochrony prawa własności jest takie szerokie ujęcie działalności gospodarczej, aby można było do niej zaliczyć przychody możliwe do opodatkowania także w ramach innego źródła przychodu (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 17). Według Skarzącej, zawarta w zaskarżonym przepisie definicja pojęcia działalność gospodarcza jest tak szeroka, że w zasadzie każdy przychód objęty innymi źródłami może być potraktowany jako przychód z działalności gospodarczej. Podział na źródła przychodu łagodzi zasadę ponoszenia ciężarów publicznych, która stanowi wyjątek od zasady ochrony prawa własności, a skarżony przepis ochronę własności praktycznie w całości wyłącza (tamże).

W kontekście zarzutu naruszenia wzorca z art. 64 ust. 2 Konstytucji Skarżąca podniosła, iż sytuacja podatników podatku dochodowego, którzy osiągnęli przychód ze zbycia nieruchomości, jest mniej korzystna niż pozostałych podatników posiadających te same cechy relewantne. Podatników osiągających przychody ze zbycia nieruchomości *spotykają nieproporcjonalne dolegliwości* polegające na: nieograniczonym czasowo opodatkowaniu; konieczności odprowadzenia podatku dochodowego od działalności, której nie zamierzali prowadzić, bez możliwości wyboru stawki preferencyjnej tegoż podatku; konieczności zapłaty odsetek powstałych z tytułu zaległości podatkowych. Ma to miejsce niezależnie od tego, jakie przychody i w jaki sposób uzyskał podatnik.

Skarżąca podkreśliła, iż *problem rozgraniczenia działalności gospodarczej od jej nieprowadzenia w stosunku do takich samych nieruchomości* (tamże), został oceniony przez Trybunał Konstytucyjny jako niezgodny z Konstytucją. Przytoczyła przy tym fragmenty uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15 (OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85), dotyczącego oceny konstytucyjności przepisu art. 1a ust. 3 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych.

Skarżąca podkreśliła po raz kolejny, iż norma wynikająca z zaskarżonego przepisu powoduje, że *podatnicy tacy jak Skarżąca nie korzystają z takiej samej ochrony jak podatnicy, którym nie zakwestionowano faktu nieopodatkowania zbycia nieruchomości po upływie okresu 5 lat od ich nabycia. Przepis skarżony był jednocześnie w związku z tym sformułowany w sposób niepozwalający na jego jasne, niewątpliwe zastosowanie, gdyż w wielu podobnych sprawach orzeczenia były odmienne. Tym samym skarżony przepis nie spełnia kryteriów określonych w art. 2 Konstytucji, jak również art. 64 ust. 1-3 oraz art. 84 i art. 217 Konstytucji* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 19).

Zdaniem Skarżącej, taki sam przychód *może być, w zależności od niepowiązanej z nim cechy, raz opodatkowany albo wyłączony z opodatkowania. Tak więc zaskarżony przepis prowadzi do dolegliwego, automatycznego*

pogorszenia sytuacji jego adresatów w porównaniu z innymi podatnikami, którzy w takich samych praktycznie okolicznościach (chęć zarobku, powtarzalność sprzedaży i pewien stopień zorganizowania) nie powoduje powstania przychodu. Brak kryteriów rozgraniczenia tego źródła przychodów od innych powoduje, że ciężar publiczny nakładany w jego ramach stanowi zbyt obszerny wyjątek od zasady ochrony prawa własności, naruszając także art. 2 Konstytucji RP (tamże).

Skarżąca przytoczyła przy tym obszerne fragmenty uzasadnień wyroków Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 kwietnia 2004 r., sygn. K 45/02 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 30) oraz z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71) [*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 19 -21].

Skarżąca wskazała, iż nawet przy przyjęciu w orzecznictwie sądowoadministracyjnym szerokiego rozumienia pojęcia *działalność gospodarcza*, jego *niejasne, szerokie i nierozgraniczone od innych źródeł przychodów rozumienie*, nie pozwala na stwierdzenie jego konstytucyjności także w świetle zasady *szczególnej określoności regulacji daninowych* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 21, 22). Jej zdaniem, *brak szczegółowości w zakresie tego pojęcia* prowadzić ma do sytuacji, w której organy podatkowe w drodze wykładni dokonują *korekty* unormowań podatkowych. Działania takie należą zaś – zgodnie z art. 217 Konstytucji – do wyłącznej kompetencji organów władzy ustawodawczej.

Skarżąca stwierdziła, iż [z] *tych względów, kierując się wykładnią prawa podatkowego dokonaną przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2004 r.* [sygn. SK 22/03 (OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 6), przyp. własny], *zaskarżony przepis należy uznać za niezgodny z art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji* [uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 22].

W niniejszej sprawie na wstępie konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności jej merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest bowiem do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania. Trybunału Konstytucyjnego rozpoznającego sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte na etapie kontroli wstępnej w postanowieniu o przekazaniu skargi konstytucyjnej do rozpoznania merytorycznego lub postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej. Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączającego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznania tej skargi (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 1 marca 2010 r., sygn. SK 29/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 29; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/18, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 82; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8; 16 lipca 2020 r., sygn. SK 15/18, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 29).

Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, [k]ażdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji.

Na wstępie stwierdzić należy, iż z informacji przedstawionej przez pełnomocnika Skarżącej wynika, że zmarła Ona w dniu października 2018 r., a zatem po wniesieniu skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie.

Sąd Rejonowy w K..., postanowieniem z dnia grudnia 2019 r., stwierdził nabycie całego spadku po zmarłej A. B. przez A. K. A. K., jako następcę prawny zmarłej Skarżącej, zgłosiła swój udział w niniejszej sprawie.

Śmierć Skarżącej nie stanowi przeszkody do merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie.

Podnieść bowiem trzeba, iż w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego dominuje pogląd, zgodnie z którym śmierć podmiotu wnoszącego skargę konstytucyjną nie jest przeszkodą do jej merytorycznego rozpoznania, a tym samym nie stanowi podstawy umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym zainicjowanego tą skargą. Nie można bowiem uznać, że, w razie śmierci skarżącego, w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym mają – w tym zakresie – odpowiednie zastosowanie przepisy ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2019 r., poz. 1460 ze zm.). Przesłanki umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (zarówno pod rządami ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, jak i we wcześniej obowiązującym stanie prawnym) stanowią katalog zamknięty. Wśród tych przesłanek jest co prawda niedopuszczalność wydania orzeczenia, jednak nie oznacza to, że chodzi tutaj o te same przyczyny, które skutkują umorzeniem na gruncie postępowania cywilnego. Zdarzenie, jakim jest śmierć skarżącego, nie eliminuje możliwości osiągnięcia celu postępowania toczącego się w przedmiocie skargi konstytucyjnej, którym jest usunięcie z porządku prawnego przepisu niezgodnego z Konstytucją. 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. Byłoby

niemożliwe do uzgodnienia z interesem ogólnym, którego ochrona – w świetle przyjętego modelu – jest istotną przesłanką postępowania toczącego się w przedmiocie skargi konstytucyjnej. 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 zaskarżonego aktu normatywnego z Konstytucją. Orzeczenie zaś tylko pośrednio dotyczy sprawy indywidualnej podmiotu skarżącego w tym sensie, iż rozstrzyga o dopuszczalności stosowania określonego aktu normatywnego. Rozstrzygnięcie o zgodności aktu normatywnego (przepisu) z Konstytucją i wyeliminowanie z systemu prawnego aktu (przepisu) uznanego za niezgodny z Konstytucją skutkuje wobec wszystkich uczestników obrotu prawnego, a nie tylko wobec podmiotu wnoszącego tę skargę (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 maja 2001 r., sygn. SK 15/00, OTK ZU nr 4/2001, poz. 85; 15 kwietnia 2003 r., sygn. SK 4/02, OTK ZU nr 4/A/2003, poz. 31; 24 kwietnia 2014 r., sygn. SK 56/12, OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 42 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 27 maja 2009 r., sygn. SK 53/08, OTK ZU nr 5/A/2009, poz. 81; 8 listopada 2017 r., sygn. Ts 67/16, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 286; 21 stycznia 2020 r., sygn. Ts 68/18, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 109; odmiennie wcześniejsze postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia z 9 marca 1999 r., sygn. SK 10/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 27).

Podkreślić ponadto trzeba, iż skarga konstytucyjna w niniejszej sprawie dotyczyła m.in. naruszenia przez przepis prawa podatkowego praw majątkowych Skarżącej określonych w art. 64 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 Konstytucji. Następca prawny zmarłej Skarżącej wszedł zaś w Jej prawa majątkowe.

Niezależnie od powyższego zauważyć trzeba, iż skarga konstytucyjna powinna spełniać wymogi formalne określone w przepisach ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Należy w szczególności zwrócić uwagę, iż, zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, podmiot wnoszący skargę konstytucyjną ma obowiązek uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem, z powołaniem argumentów lub dowodów na poparcie tego zarzutu.

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez wnoszącego skargę konstytucyjną krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem.

Uzasadnienie zarzutu musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (zarówno wskazanego jako wzorzec podstawowy, jak i mającego charakter związkowy) [*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 grudnia 2018 r., sygn. SK 10/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 73 i 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 30].

Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być

argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78; podobnie Trybunał Konstytucyjny w postanowieniach z dnia: 8 kwietnia 2014 r., sygn. SK 15/11, OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 47; 25 lutego 2015 r., sygn. Tw 37/14, OTK ZU nr 1/B/2015, poz. 3; 18 grudnia 2019 r., sygn. Ts 117/19, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 116).

W procedurze kontroli norm prawnych ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa przy tym – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Przedstawiona argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Konieczne jest zatem uprawdopodobnienie przez podmiot inicjujący postępowanie w trybie skargi konstytucyjnej faktu naruszenia przez zaskarżone przepisy prawa lub wolności konstytucyjnej. Podmiotu występującego ze skargą konstytucyjną nie może więc zwolnić z ustawowego obowiązku należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych, działający niejako z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który związany jest granicami skargi konstytucyjnej na podstawie art. 67 ust. 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W myśl art. 69 tej ustawy, Trybunał Konstytucyjny w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy oraz nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania. Nie oznacza to jednak w żadnym przypadku przerzucenia, przez podmiot inicjujący postępowanie w sprawie, ciężaru dowodzenia na Trybunał Konstytucyjny. Określona w wymienionym przepisie art. 69 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym reguła postępowania

ma więc zastosowanie dopiero wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wykazał się należyłą starannością, spełniając wszystkie wymagania konstytucyjne i ustawowe, w tym także wynikające – w aktualnym stanie prawnym – z przepisu art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 17 marca 1998 r., sygn. Ts 11/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 28; 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 9 lipca 2015 r., sygn. Ts 76/15, OTK ZU nr 5/B/2015, poz. 538; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2; 5 września 2019 r., sygn. Ts 156/17, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 146).

Sanowaniu uchybień formalnych pisma procesowego, mającego inicjować postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym, nie może służyć zasada *falsa demonstratio non nocet* (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2015 r., sygn. P 64/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 175 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 sierpnia 2020 r., sygn. K 46/15, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 39).

Powołanie się na tę zasadę może mieć miejsce tylko wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem stawia zarzuty i je uzasadnia, lecz błędnie (nie trafnie) rekonstruuje treść normatywną przepisów. Trybunał nie jest jednakże w stanie (...) zdjąć z sądu (innego podmiotu wszczynającego postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym – przyp. własny) ciężaru obowiązku obalenia domniemania konstytucyjności. Przeprowadzenia takiego procesu intelektualnego należałoby oczekiwać zwłaszcza od sądu [wnioskodawcy lub pełnomocnika skarżącego], który jest podmiotem profesjonalnym, i można zakładać, że ma wiedzę o obowiązującym prawie oraz wymaganiach co do inicjowania postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2014 r., sygn. P 26/14, OTK ZU

nr 11/A/2014, poz. 130, podobnie Trybunał Konstytucyjny w postanowieniu z dnia 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 12).

W niniejszej sprawie z treści skargi konstytucyjnej wynika, iż nie spełnia ona ustawowych wymogów w zakresie dotyczącym uzasadnienia zarzutu niezgodności przepisu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. z wzorcami z art. 64 ust. 2 i ust. 3 Konstytucji.

Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji, *[w]łasność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.*

Przepis ten nie stanowi jedynie zasady ustrojowej, lecz wyraża zasadę równości jako normę prawa przedmiotowego, jak i szczególnego rodzaju prawo podmiotowe, tj. prawo do równej dla wszystkich ochrony prawnej własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Jest to prawo podmiotowe w tym sensie, że nie tylko rodzi po stronie ustawodawcy obowiązek zapewnienia wszystkim równości wobec prawa, ale wyposaża także podmioty w uprawnienie do żądania równej ochrony wymienionych w tymże przepisie praw. Ścisłe powiązanie równej dla wszystkich ochrony prawnej z prawem własności, innymi prawami majątkowymi i prawem dziedziczenia powoduje, że tak pojmowana równość staje się nieodłącznym aspektem prawa podmiotowego, bez którego prawa z art. 64 ust. 2 Konstytucji pozbawione zostałyby swojej istoty. Równość, o której mowa w tym przepisie ustawy zasadniczej, nie ma zatem charakteru abstrakcyjnego. Odnosi się do konkretnych, wymienionych w nim praw i do zapewnienia im takiej właśnie, równej ochrony. Na gruncie art. 64 ust. 2 Konstytucji można wskazać dwa aspekty ochrony konstytucyjnych praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego. Po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na posiadane cechy osobowe czy inne szczególne przymioty. Po drugie, ochrona praw podmiotowych musi być równa dla wszystkich. Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji nie tylko zatem nawiązuje do zasady równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej

(*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; 6 października 2004 r., sygn. SK 23/02, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 89; 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10; 11 maja 2010 r., sygn. SK 50/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 34; 23 października 2012 r., sygn. SK 11/12, OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 107; 25 września 2014 r., sygn. SK 4/12, OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 95; 13 października 2015 r., sygn. P 3/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 145; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11; 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 68 oraz L. Garlicki i M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom II, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016 r., str. 610).

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji zawiera jedno ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego. Przepis ten powinien być interpretowany w bliskim związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, bo wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne.

Z tych względów powinnością podmiotu inicjującego postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym, który to podmiot zarzuca kwestionowanej regulacji naruszenie wzorca z art. 64 ust. 2 Konstytucji, podobnie jak w przypadku podniesienia zrzutu niezgodności z art. 32 ust. 1 Konstytucji, jest obalenie domniemania zgodności zaskarżonego przepisu z ustawą zasadniczą przez wykazanie, że mamy do czynienia z podmiotami podobnymi, a zróżnicowanie ich sytuacji jest arbitralne i nie znajduje uzasadnienia w innych wartościach konstytucyjnych (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, *op. cit.*).

Podmiot ten ma więc w szczególności obowiązek: wykazania, jaka jest grupa podmiotów podobnych; wyjaśnienia, na czym polega zróżnicowanie ich sytuacji prawnej przez zaskarżone unormowanie; przedstawienia argumentów na poparcie tezy, że w świetle norm, zasad i wartości konstytucyjnych takie zróżnicowanie sytuacji prawnej jest nieusprawiedliwione.

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej nie przytoczono szczegółowej i precyzyjnej argumentacji przemawiającej za uznaniem, iż kwestionowana regulacja prowadzi do naruszenia wzorca z art. 64 ust. 2 Konstytucji, ani nie powołano dowodów na poparcie tej tezy.

W szczególności nie jest wystarczające w tym zakresie stwierdzenie, że sytuacja podatników podatku dochodowego, *którzy osiągnęli przychód ze zbycia nieruchomości, jest mniej korzystna niż pozostałych podatników posiadających te same cechy relewantne. Przyczyną owego pogorszenia jest sam fakt okoliczności, w jakich zbyto nieruchomość, które jednak nie różnią się w sposób istotny pomiędzy poszczególnymi źródłami przychodów – ze sprzedaży nieruchomości i z działalności gospodarczej. Tacy sami podatnicy, dokonujący takich samych czynności, korzystają z różnej ochrony prawnej w zakresie tak wysokości opodatkowania, jak i zakresu czasowego. Podkreślić bowiem należy, iż o ile opodatkowanie zbycia nieruchomości niezwiązanych z działalnością opodatkowaną korzysta z opodatkowania ryczałtowego nie dłużej niż przez okres 5 lat od ich nabycia, to zbycie tych samych nieruchomości w ramach działalności gospodarczej zawsze jest opodatkowane, a stawka może być albo na tym samym poziomie (liniowa) albo jeżeli się nie zadeklarowało korzystania z tej stawki progresywna: 18-32 % (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 18). Zdaniem Skarżącej, podatnicy tacy jak Ona, niewiedzący, że prowadzą działalność gospodarczą w zakresie handlu nieruchomościami nie mają zatem żadnego wpływu na powstanie opodatkowania i jego wysokość (tamże).*

Z argumentacji powołanej w skardze konstytucyjnej zdaje się co prawda wynikać, iż Skarżącej – w kontekście zarzutu naruszenia przez zaskarżoną regulację wzorca z art. 64 ust. 2 Konstytucji – chodzi o porównanie sytuacji prawnopodatkowej podatników podatku dochodowego uzyskujących przychód ze sprzedaży nieruchomości w ramach prowadzonej działalności gospodarczej z podatnikami tegoż podatku uzyskującymi przychód ze zbycia nieruchomości niezwiązanego z taką działalnością. Jako wspólną cechę pozwalającą na

zaliczenie obu tych grup podatników do grupy podmiotów podobnych w skardze konstytucyjnej wskazano zaś wykonywanie takich samych czynności, tj. sprzedaży nieruchomości, jako źródła przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym.

W niniejszej sprawie z uzasadnienia skargi konstytucyjnej nie wynika jednak, aby Skarżąca powołała wystarczające dowody pozwalające na przyjęcie tezy, iż możliwe jest zaliczenie tych grup podatników do grupy podmiotów podobnych – pomimo istnienia różnicującej je cechy w postaci uzyskania przychodów ze sprzedaży nieruchomości w ramach prowadzonej w tym zakresie działalności gospodarczej. Tymczasem należyte uzasadnienie zarzutu naruszenia przez kwestionowaną regulację konstytucyjnej zasady równej ochrony praw majątkowych powinno zawierać dokładną i szczegółową analizę zarówno cech wspólnych, jak i różniących porównywane podmioty (inne klasy podatników, nieposiadające takiej samej podatkowej cechy istotnej, mogą być bowiem poddane odmiennym uregulowaniom). A w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna wymogu tego nie spełnia.

Podnieść ponadto trzeba, że – nawet w przypadku uznania, iż określone grupy podmiotów mogłyby zostać zaliczone do grupy podmiotów podobnych – należyte uzasadnienie zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równej ochrony praw majątkowych wymagałoby przytoczenia argumentów przemawiających za przyjęciem, iż kwestionowane zróżnicowanie podmiotów podobnych nie spełnia choćby jednego ze wskazanych wymogów stanowiących konstytucyjne usprawiedliwienie owego zróżnicowania. Konieczne byłoby zatem przedstawienie przez Skarżącą dowodów, iż owo zróżnicowanie nie ma charakteru relewantnego, nie spełnia warunku proporcjonalności albo nie pozostaje w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi usprawiedliwiającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr

8/A/2005, poz. 88; 18 czerwca 2013 r., sygn. K 37/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 60; 10 marca 2015 r., sygn. P 38/12, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 29; 12 lipca 2016 r., sygn. SK 40/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 57; 16 marca 2017 r., sygn. Kp 1/17, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 28; 26 czerwca 2019 r., sygn. SK 2/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 36; 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, *op. cit.*).

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej brak jest w tym zakresie stosownej argumentacji.

Odnosząc się do podniesionego w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia art. 64 ust. 3 Konstytucji, zauważyć należy, iż, zgodnie z tym przepisem, *[w]łasność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.*

Przepis art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej wyraża w sposób jednoznaczny i wyraźny konstytucyjną podstawę dla wprowadzania ograniczeń prawa własności. Nie wskazuje przy tym wartości i dóbr, których ochrona przemawiać może za dopuszczalnością ingerencji w prawa właściciela. Określa za to przesłanki dopuszczalności ograniczenia własności o charakterze formalnym (dopuszczalność ograniczenia jedynie w drodze ustawy), jak i materialnym (zakaz naruszenia istoty prawa własności), które stanowią kryterium kontroli dokonanych przez prawodawcę ograniczeń. Zakazane w art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej naruszenie istoty prawa własności występuje wtedy, gdy wprowadzone ograniczenia dotyczą podstawowych uprawnień składających się na treść tego prawa i uniemożliwiają realizację przez to prawo funkcji, którą ma ono pełnić w porządku prawnym, opartym na założeniach wskazanych w przepisach ustrojowych ustawy zasadniczej, lub w ogóle uniemożliwiają korzystanie z tego prawa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 maja 1999 r., sygn. SK 9/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 78; 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 11 maja 2010 r., sygn. SK 50/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 34; 5 maja 2011 r., sygn. P 110/08, OTK ZU nr 4/A/2011,

poz. 31; 10 lipca 2012 r., sygn. P 15/12, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 77; 5 grudnia 2018 r., sygn. K 6/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 1).

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej nie przedstawiono argumentacji uzasadniającej zarzut naruszenia art. 64 ust. 3 Konstytucji oraz nie wskazano dowodów na jego poparcie.

W szczególności nie uprawdopodobniono zarzutu, iż kwestionowany przepis prowadzi do naruszenia istoty prawa własności w rozumieniu wskazanego wzorca kontroli. Nie przedstawiono również dowodów, iż zaskarżony przepis (będący wszak przepisem rangi ustawowej) narusza określoną w art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej przesłankę w postaci dopuszczalności ograniczenia prawa własności jedynie w drodze ustawy.

Zauważyć w tym kontekście należy, iż powołana w skardze konstytucyjnej argumentacja, dotycząca nadmiernego ograniczenia prawa własności przez art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. – na skutek nieokreśloności zawartej w tymże przepisie definicji pojęcia działalności gospodarczej i związanej z tym nadmiernej swobody stosujących ten przepis organów, prowadzącej do swoistego zastępowania przez nie ustawodawcę (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 22) – odnosi się do zarzutów niezgodności tejże regulacji z wzorcami z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W istocie, w skardze konstytucyjnej Skarżąca nie przedstawiła zatem argumentacji uprawdopodobniającej zarzuty naruszenia art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji oraz nie wskazała dowodów na ich poparcie. Podniesione w skardze konstytucyjnej argumenty, odnoszące się do tych zarzutów, mają charakter ogólnikowy i niejasny. Nie można uznać, iż są one wystarczające dla wykazania niezgodności zaskarżonych przepisów ze wskazanymi wzorcami kontroli.

W tym kontekście podkreślić trzeba, iż poprzestanie przez podmiot wnoszący skargę konstytucyjną na lakonicznym lub zdawkowym uzasadnieniu zarzutu oznacza niewykonanie obowiązku wynikającego obecnie z art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem

Konstytucyjnym. Nie wystarczy samo sformułowanie tezy o niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Uzasadnienie musi wskazywać precyzyjnie konkretne i przekonujące argumenty świadczące o naruszeniu określonego wzorca kontroli. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej pomiędzy unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej a wzorcami kontroli. Powinność uzasadnienia zarzutów ciąży przy tym na podmiocie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nawet w sytuacji, gdy wydają się mu one oczywiste, a wybrany wzorzec kontroli jest adekwatny do podnoszonych wątpliwości konstytucyjnych dotyczących zaskarżonej regulacji. Skarga konstytucyjna nie może w tym zakresie zawierać niedopowiedzeń – brak argumentów lub dowodów na poparcie zarzutów stawianych na tle konkretnych wzorców kontroli uniemożliwia ich merytoryczne rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 lutego 2009 r., sygn. Ts 256/08, OTK ZU nr 2/B/2009, poz. 138; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 30).). W piśmie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym kierujący je podmiot zobowiązany jest przedstawić proces myślowy, jaki doprowadził go do sformułowania zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów ze wskazanymi wolnościami lub prawami skarżącego. Obejmuje to w szczególności dokonanie wykładni przepisów wskazanych jako przedmiot kontroli i wykładni przepisów wskazanych jako wzorzec kontroli, tj. ustalenie wynikających z nich norm prawnych. Następnie konieczne jest porównanie tych norm i wykazanie, że zachodzi między nimi niezgodność. Nie jest więc wystarczające zaprezentowanie argumentacji świadczącej jedynie o słuszności stanowiska podmiotu skarżącego (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 lipca 2013 r., sygn. P 11/11, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 91 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2019 r., sygn. SK 27/18, *op. cit.*).

Reasumując, skarga konstytucyjna, w zakresie dotyczącym zarzutów niezgodności przepisu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. z art. 64 ust. 2 i ust. 3 Konstytucji, nie spełnia wymogów formalnych określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W tym zakresie postępowanie w niniejszej sprawie podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

W niniejszej sprawie z *petitum* i uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, iż źródła niekonstytucyjności art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Skarżąca upatruje przede wszystkim w niejasnym i nieprecyzyjnym uregulowaniu w tymże przepisie definicji pojęcia *działalność gospodarcza*, co:

- uniemożliwiać ma podatnikom podatku dochodowego ustalenie, czy przychody uzyskane przez nich z działań polegających na sprzedaży nieruchomości powinny zostać zakwalifikowane do przychodów ze źródła przychodu określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (działalność gospodarcza) czy też przychodów z innych źródeł wskazanych w pozostałych punktach tegoż ustępu; innymi słowy, powodować ma, iż nie istnieje możliwość jednoznacznej, niebudzącej wątpliwości kwalifikacji przez podatnika (w ramach obowiązku samoobliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych) przychodów uzyskanych z tego rodzaju działań do jednego ze źródeł przychodów podatkowych, tj. określonego w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f., co z kolei przekłada się na prawidłowość realizacji w tym zakresie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym;

- prowadzić ma do swoistego zastępowania ustawodawcy przez sądy rozstrzygające, kiedy przychody uzyskane z działań, polegających na sprzedaży nieruchomości, zostaną uznane za pochodzące ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., a kiedy za pochodzące z innych źródeł przychodu.

Z analizy *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej – w zakresie, w jakim podlega ona merytorycznemu rozpoznaniu – wynika zatem, iż, w istocie, Skarżąca zarzuca kwestionowanemu przepisowi niezgodność z zasadami poprawnej legislacji oraz ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji, a także zasadami określoności przepisów prawa podatkowego, wynikającymi z art. 84 i art. 217 Konstytucji – co powodować ma niedopuszczalną ingerencję w Jej prawo do własności statuowane przez art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Nie wykraczając poza zakres skargi konstytucyjnej, zgodnie z zasadą *falsa demonstratio non nocet*, zasadne jest zatem przyjęcie, iż Skarżąca podnosi zarzuty niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

W odniesieniu do wzorca z art. 2 Konstytucji z uzasadnienia skargi konstytucyjnej – jak już wskazano – wynika, że Skarżąca zarzuca kwestionowanej regulacji naruszenie wynikających z tego wzorca zasad: ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, przyzwoitej legislacji oraz nakazu określoności przepisów prawa, wywodzonego z zasady przyzwoitej (prawidłowej) legislacji.

Zasada ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, zwana także zasadą lojalności państwa względem obywateli, jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego. Istotę zasady lojalności państwa względem obywateli da się przedstawić jako zakaz zastawiania przez przepisy prawne pułapek, formułowania obietnic bez pokrycia bądź nagłego wycofywania się przez państwo ze złożonych obietnic lub ustalonych reguł postępowania, jako niedopuszczalność kreowania organom państwowym możliwości nadużywania swojej pozycji wobec obywatela. Zasada ta opiera się na wymaganiu pewności prawa, a więc takim zespole cech przysługujących prawu, które zapewniają

jednostce bezpieczeństwo prawne, umożliwiając jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa, a także prognozowanie działań własnych. Z zasady bezpieczeństwa prawnego wynika m.in. zakaz przyjmowania unormowań o zaskakującym i nieprzewidywalnym charakterze. Zasada zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa obejmuje zakaz tworzenia prawa wprowadzającego pozorne instytucje prawne. Regulacje prawne powinny w pełni zakładać przewidywalność co do tego, w jakim stopniu ich realizacja może wpływać na ukształtowanie pozycji prawnej jednostki w poszczególnych sytuacjach prawnych. Prawodawca nie może w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm. Uprawnienia przyznane obywatelowi przez państwo nie mogą mieć więc charakteru uprawnień pozornych czy też niemożliwych do realizacji ze względów prawnych lub faktycznych albo z uwagi na niejasne określenie warunków korzystania z uprawnień. Brak możliwości realizacji prawa w granicach określonych przez ustawodawcę jest przejawem tworzenia pozornej instytucji prawnej i przez to stanowi naruszenie art. 2 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 czerwca 2000 r., sygn. P. 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4; 21 czerwca 2011 r., sygn. P 26/10, OTK ZU nr 5/A/2011, poz. 43; 10 stycznia 2012 r., sygn. P 19/10, OTK ZU nr 1/A/2012, poz. 2; 28 czerwca 2017 r., sygn. P 63/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 55; 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 28 oraz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 28 stycznia 2020 r., sygn. Kpt 1/20, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 15).

Jeśli chodzi o zasadę poprawnej legislacji, mówi się o niej jako o *systemie ściśle ze sobą powiązanych dyrektyw adresowanych do prawodawcy, wskazujących, jak należy dokonywać zmian w państwie prawnym* (K. Działocha, T. Balasiński, *Zasada prawidłowej legislacji jako podstawa kontroli konstytucyjności prawa*, Przegląd Legislacyjny z 2006 r., nr 3, str. 6).

Zasada ta jest funkcjonalnie związana z zasadą ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz pewności i bezpieczeństwa prawnego (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80).

Zasada poprawnej legislacji obejmuje między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów. Określoność prawa jest jedną z najważniejszych zasad drugiego stopnia, która wywodzona jest z zasady prawidłowej legislacji (*vide* – W. Sokolewicz, M. Zubik, komentarz do art. 2, [w:] L. Garlicki i M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom I, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016 r., str. 145).

Wymóg zachowania określoności regulacji prawnej ma charakter dyrektywy ogólnosystemowej, choć jest szczególnie adresowany do regulacji kształtujących pozycję człowieka i obywatela. Szerokiemu zakresowi stosowania wspomnianego wymogu odpowiada złożona konstrukcja zasady określoności.

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.

Z tego powodu na ustawodawcy ciąży obowiązek tworzenia przepisów prawa możliwie najbardziej określonych w danym wypadku, zarówno pod względem ich treści, jak i formy.

Na oba wymiary określoności prawa składają się kryteria w postaci precyzyjności i jasności przepisu oraz jego legislacyjna poprawność.

Przez precyzyjność regulacji prawnej należy rozumieć możliwość dekodowania z przepisów jednoznacznych norm prawnych (a także ich konsekwencji) za pomocą reguł interpretacji przyjmowanych na gruncie określonej kultury prawnej. Innymi słowy, nakaz określoności przepisów prawnych powinien być rozumiany jako wymóg formułowania przepisów w taki sposób, aby zapewniały dostateczny stopień precyzji w ustaleniu ich znaczenia i skutków prawnych. Precyzyjność przepisu przejawia się w konkretności regulacji praw i obowiązków, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie.

Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego prawodawcy mają prawo oczekiwać stanowienia norm niebudzących wątpliwości co do nakładanych obowiązków lub przyznawanych praw. Niejasność przepisu w praktyce oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo. Stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań, jest naruszeniem Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 stycznia 2019 r., sygn. K 1/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 6 i 16 lipca 2020 r., sygn. P 19/19, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 32 oraz powołane w nich wcześniejsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

Zasada poprawnej legislacji obejmuje również podstawowy, z punktu widzenia procesu prawotwórczego, etap formułowania celów, które mają zostać

osiągnięte przez ustanowienie określonej normy prawnej. Stanowi to podstawę oceny, czy sformułowane ostatecznie przepisy prawne w prawidłowy sposób wyrażają wysławianą normę oraz czy nadają się do realizacji zakładanego celu (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13 i 28 czerwca 2017 r., sygn. P 63/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 55).

Konstytucja w odniesieniu do przepisów określających obowiązek podatkowy ustanawia wyższe wymagania co do stopnia ich określoności niż ogólne wymogi wynikające z zasady prawidłowej legislacji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 listopada 1999 r., sygn. K. 28/98, OTK ZU nr 7/1999, poz. 156 oraz 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76).

W świetle Konstytucji wyróżnić trzeba dwa standardy poprawności legislacyjnej: zwykły, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych (standard ten gwarantuje zasada poprawnej legislacji), oraz podwyższony, który dotyczy jedynie regulacji stanowionych w określonych obszarach (standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych) [wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, *op. cit.*].

W prawie daninowym gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji, ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu treść art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 10 września 2010 r., sygn. P 44/09, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 68; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71; 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2).

Przepis art. 84 Konstytucji stanowi, iż *każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych*

w ustawie. Jest zgeneralizowanym ujęciem zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji – korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki.

Przepis ten wyznacza granice obowiązku świadczeń publicznych, w tym również podatków. Wyraża zasadę sprawiedliwości podatkowej i wyłączności ustawy w zakresie ustanawiania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego.

Przepis art. 84 Konstytucji ma też istotne znaczenie z punktu widzenia zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych, która wymaga w szczególności, aby jednostka знаła treść i wysokość ciężających na niej obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie tych obowiązków. Z treści normatywnej art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU Nr 4/A/2007, poz. 37; 29 listopada 2017 r., sygn. P 9/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 78; 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 28).

Zgodnie z art. 217 Konstytucji, *[n]akładanie 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.*

W myśl tego przepisu, wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 lipca 2011 r., sygn. K 10/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 56 i 29 listopada 2017 r., sygn. P 9/15, *op. cit.*).

W wyroku z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06 (*op. cit.*), Trybunał zaakcentował komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeżeli chodzi o konstytucyjne wymogi ciążyące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daninowego, stwierdzając między innymi: *Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie zwracał uwagę, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi konstytucyjny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenie ma ponadto art. 84 Konstytucji (...). 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.*

W wyroku z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06 (*op. cit.*), Trybunał wskazał zaś, że niejasność i brak określoności przepisu, naruszające zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji, prowadzą również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego winny być precyzyjnie określone w ustawie. Trybunał podkreślił, że, w zakresie konstytucyjnych wymogów obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217, podobnie jak art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne.

W odniesieniu do wzorców z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji zauważyć należy, iż przyjęty w art. 79 ust. 1 Konstytucji model skargi konstytucyjnej przesądza, że ma ona charakter konkretny i służy przede wszystkim jako środek ochrony wolności i praw podmiotu wnoszącego tę skargę. Przesłanką dopuszczalności złożenia skargi konstytucyjnej nie jest więc każde naruszenie Konstytucji, ale tylko takie, które dotyka konstytucyjnych praw i wolności,

będących źródłem praw podmiotowych. W sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną wzorcem kontroli może być więc przepis ustawy zasadniczej gwarantujący określoną wolność lub prawo, co wynika z cytowanego wcześniej art. 79 ust. 1 Konstytucji. Wskazanie jako wzorców kontroli przepisów Konstytucji, które warunków tych nie spełniają, czyni skargę konstytucyjną (a ściślej – jej merytoryczne rozpatrzenie) niedopuszczalną, niezależnie od tego, czy w sytuacji podmiotu skarżącego doszło do naruszenia Konstytucji, a nawet – czy nastąpiło naruszenie jego konstytucyjnych wolności lub praw, których nie wskazano w skardze konstytucyjnej. W konsekwencji, w sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną właściwie sformułowany zarzut – co do zasady – nie może opierać się wyłącznie na niezgodności kwestionowanego przepisu z normami ogólnymi określającymi konstytucyjne zasady ustrojowe czy też adresowanymi do ustawodawcy normami narzucającymi mu pewien sposób regulowania dziedzin życia – które nie kreują konstytucyjnych praw podmiotowych (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 listopada 2001 r., sygn. Ts 129/01, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 96; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 18 grudnia 2019 r., sygn. Ts 117/19, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 116 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 lutego 2001 r., sygn. SK 14/00, OTK ZU Nr 2/2001, poz. 31; 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81; 11 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 80).

Przepisy art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji – samodzielnie – nie mogą stanowić wzorca kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną.

Zauważyć jednak należy, iż w przypadku, gdy istnieją szczególne przepisy Konstytucji określające prawa lub wolności, ogólne klauzule konstytucyjne mogą stanowić niejako pomocniczy wzorzec kontroli, przy wskazaniu innej naruszonej normy konstytucyjnej, kiedy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z ich naruszeniem wiąże się naruszenie konstytucyjnych wolności lub praw podmiotu wnoszącego tę skargę – wtedy

zatem, gdy podmiot ten odwołuje się do owych ogólnych klauzul dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 31 marca 2016 r., sygn. Ts 382/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 294; 2 czerwca 2020 r., sygn. Ts 143/18, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 306 oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 23 listopada 1998 r., sygn. SK 7/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 114; 10 lipca 2007 r., sygn. SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103; 28 czerwca 2018 r., sygn. SK 4/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 43).

Podmioty wnoszące skargę konstytucyjną są uprawnione do skonstruowania zarzutów naruszenia ich konstytucyjnych praw lub wolności przez regulację daninową, z odwołaniem się do zasady prawidłowej legislacji z art. 2 oraz szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonej z art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, *op. cit.*; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100; 3 lipca 2019 r., sygn. SK 16/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 47), a taki charakter mają zarzuty Skarżącej dotyczące naruszenia prawa własności przez kwestionowane uregulowanie.

Reasumując, w sprawie niniejszej przepisy art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji mogą być uznane za dopuszczalne wzorce kontroli, gdyż występują w związku z przepisem art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, stanowiącym źródło praw podmiotowych podlegających ochronie w trybie skargi konstytucyjnej.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, *[k]ażdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.*

Przepis ten statuuje prawo podmiotowe jednostki do własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Przewiduje konstytucyjną gwarancję

ochrony tych praw od strony podmiotowej. Nakłada na ustawodawcę obowiązek kształtowania poszczególnych praw podmiotowych o charakterze ekonomicznym w taki sposób, aby zapewnić możliwość czynienia z nich użytku oraz zapewnić im ochronę. Na treść chronionego tym przepisem prawa własności składa się szereg uprawnień, w tym wolność nabywania mienia, dysponowania nim, korzystania z niego oraz pobierania pożytków. Przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji wprowadza zatem gwarancję nie tylko nabywania mienia, ale i rozporządzania nim. Z przepisu tego wynikają obowiązki ustawodawcy: pozytywny, tj. ustanowienia procedur ochrony prawa własności i innych praw majątkowych, oraz negatywny, tj. powstrzymywania się od stanowienia regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub je ograniczać. Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być realna. Kryterium weryfikacji tej cechy jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105; 1 lipca 2014 r., sygn. SK 6/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 68; 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 51; 9 marca 2017 r., sygn. P 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 14; 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 68).

W odniesieniu do przepisu art. 64 ust. 1 Konstytucji, rozstrzygnąć należy kwestię dopuszczalności jego wskazania jako wzorca kontroli w niniejszej sprawie.

W tym kontekście zauważyć trzeba, iż nałożenie obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ustawowo określoną ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, która może prowadzić do umniejszenia substancji tego majątku. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w

prawa majątkowe. Niewątpliwie ogranicza to prawo do korzystania z własności. W wyniku ewentualnej przymusowej egzekucji należnych świadczeń podatkowych może zaś dojść do jej utraty.

Nie byłoby jednak uprawnione przyjęcie tezy, że każde obciążenie majątkowe przez nałożenie podatku lub innej daniny publicznej należy rozpatrywać w kategoriach ograniczenia prawa własności. Prowadziłoby to do fałszywego wniosku, że każde tego rodzaju obciążenie jest niedopuszczalnym ograniczeniem prawa własności oraz do zatarcia granicy między tym, co jest ciężarem wynikającym z obowiązku konstytucyjnego, a co ograniczeniem własności podlegającym kontroli z punktu widzenia art. 64 Konstytucji.

Tak daleko idąca ochrona własności i praw majątkowych nie znajduje uzasadnienia w świetle przepisów Konstytucji.

Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest bowiem powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, tj. w powołanym wcześniej art. 84 oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Przepisy prawa podatkowego mają zatem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną, związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego upoważniającego jednoznacznie do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek.

Oznacza to, że, w sferze podatkowej, Konstytucja wyraźnie upoważnia ustawodawcę do stanowienia ograniczeń majątkowych, czy szerzej – ingerencji w majątek podmiotów zobowiązanych do ponoszenia ciężarów publicznych. Obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych i innych danin publicznych kształtuje ramy konstytucyjne pojmowania własności. Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr

9/A/2007, poz. 103; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14; OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152; 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85).

Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być więc – co do zasady – oceniane w kategoriach niedopuszczalnego wpływu na stan majątkowy podatników i uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych chronionych na podstawie art. 64 Konstytucji. Innymi słowy, niedopuszczalne jest utożsamianie obowiązku podatkowego z niekonstytucyjnym naruszeniem prawa własności (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 12 lutego 2015 r., sygn. SK 14/12, OTK ZU nr 2/A/2015, poz. 15; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, *op. cit.*; 28 listopada 2018 r., sygn. SK 3/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 79).

Przepisy Konstytucji, gwarantujące określone prawa i wolności, mogą być jednak adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki podatkowe, o ile występuje rzeczywisty związek między realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki, gwarantowanych przez ustawę zasadniczą. Daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są bowiem w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Zakres i treść obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych mogą być więc kontrolowane z punktu widzenia zgodności z art. 64 Konstytucji pod kątem zachowania właściwej formy i sposobu nakładania obowiązków podatkowych, w tym w szczególności przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zasady określoności przepisów podatkowych i respektowania odpowiedniej *vacatio legis*. Zarzut naruszenia art. 64 Konstytucji przez przepisy prawa

podatkowego nie może więc dotyczyć samej okoliczności nałożenia podatku, ale formy i sposobu nakładania powinności podatkowych. Naruszenie w tym zakresie reguł stanowienia podatków może bowiem prowadzić do niezgodnej z ustawą zasadniczą ingerencji w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26; 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU nr 6/A/2012, poz. 65; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, *op. cit.*; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, *op. cit.*; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, *op. cit.*; 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2).

Kontrola zgodności przepisów prawa podatkowego z art. 64 Konstytucji dopuszczalna jest też w sytuacjach, gdy przepisy te naruszają istotę prawa własności, kształtując obowiązek podatkowy w taki sposób, że prowadzi to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków majątkowych podatnika, przez co podatek staje się ukrytą formą konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26; 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, *op. cit.* 65; 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, *op. cit.*).

Dopuszczalna jest również kontrola zgodności z wzorcem z art. 64 Konstytucji przepisów szeroko rozumianego prawa podatkowego, nie dotyczących obowiązku płacenia podatku *sensu stricto*, lecz np. nadpłaty podatkowej, nadmiernie uciążliwych wymogów dotyczących wypełniania deklaracji podatkowej, odsetek za zwłokę. W kontekście dopuszczalności art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli – co trzeba przypomnieć – należy odróżnić

zagadnienie nałożenia obowiązku podatkowego od zagadnienia określenia przez ustawodawcę zasad, reguł oraz okoliczności, w których obowiązek ten jest realizowany (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83; 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62; 10 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, *op. cit.*; 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, *op. cit.*).

W tym kontekście zauważyć należy, iż przepis kwestionowany w niniejszej sprawie nie nakłada obowiązku podatkowego w podatku dochodowym. Nie stanowi zatem bezpośredniej ingerencji w prawo własności podatników w następstwie nałożenia na nich obowiązku podatkowego w podatku dochodowym. Określa przesłankę, od zaistnienia której uzależnione jest zaliczenie przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości do określonego źródła przychodów – celem określenia przedmiotu opodatkowania podatkiem dochodowym.

Jak już wskazano, z *petitum* oraz uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika przy tym, że podniesione w niej zarzuty dotyczą nie tyle bezpośredniej ingerencji w prawa majątkowe w następstwie samego nałożenia obowiązku podatkowego w podatku dochodowym na podmioty prowadzące pozarolniczą działalność gospodarczą polegającą na sprzedaży nieruchomości (który to obowiązek – co należy ponownie podkreślić – nie wynika z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.), lecz, przede wszystkim, niedopuszczalnej ingerencji w prawa majątkowe wynikającej z wadliwego – w ocenie Skarżącej – ukształtowania zaskarżonego przepisu określającego przesłankę zakwalifikowania przychodu uzyskanego ze sprzedaży nieruchomości do źródła przychodu w postaci działalności gospodarczej, od spełnienia której uzależnione jest powstanie przedmiotowego obowiązku podatkowego. Skarżąca zarzuca zatem zaskarżonemu przepisowi niezgodność z zasadami poprawnej legislacji i szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego (wywodzonymi z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji), co prowadzić ma do naruszenia Jej prawa

własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji), gdyż na skutek nieookreśloności kwestionowanego przepisu doszło do uznania prowadzonych przez Nią działań w postaci sprzedaży nieruchomości za działalność gospodarczą, w rozumieniu tegoż przepisu, a w następstwie opodatkowania podatkiem dochodowym uzyskanych z tego tytułu przychodów jako pochodzących ze źródła przychodów w postaci owej działalności – co spowodowało uszczerbek w jej stanie majątkowym.

Biorąc pod uwagę powyższe okoliczności, uznać należy zatem przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji za adekwatny wzorce kontroli w niniejszej sprawie.

Zarzuty dotyczące niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji należy uznać za niezasadne.

Przepis art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. stanowi:

Art. 5a. Ilekroć w ustawie jest mowa o:

(...);

6) działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej – oznacza to działalność zarobkową:

a) wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową,

b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,

c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych

– prowadzoną 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.

Przepisy art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 u.p.d.o.f. stanowią:

Art. 10. 1. 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;*

(...);

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.*

Określony w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. katalog źródeł przychodu ma charakter formalnie rozłączny, a zatem każdy konkretny przychód objęty opodatkowaniem podatkiem dochodowym (prowadzący do powstania obowiązku podatkowego w tym podatku) może być przypisany tylko i wyłącznie do jednego źródła przychodów (*vide* – wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2018 r., sygn. II FSK 3324/16, LEX nr 2598820 oraz M. Jamróży, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów - łamigłówka nie do rozwiązania?*, Przegląd Podatkowy z 2014 r. nr 10, str.7; B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów - łamigłówka rozwiązana...*, Przegląd Podatkowy z 2015 r., nr 2, str. 14).

W piśmiennictwie zwracano przy tym uwagę, iż, z materialnego punktu widzenia, w przypadku źródeł przychodu określonych w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. można mówić o *quasi*-rozłączności. Każdy bowiem rodzaj przychodu da się zakwalifikować, jak już wskazano, do jednej i tylko jednej kategorii źródeł. Równocześnie jednak są takie rodzaje aktywności ludzkiej, które – ze względu na okoliczności faktyczne – mogą być zakwalifikowane bądź do działalności gospodarczej, bądź też, jeżeli aktywność ta nie ma cech działalności gospodarczej – stanowić ewentualnie źródło przychodów innego rodzaju (*vide* – B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów - łamigłówka rozwiązana...*, *op. cit.*, str. 14).

W stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2003 r. pozarolniczą działalność gospodarczą definiowano jako działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (aktualny tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm., dalej: O.p.).

W okresie od dnia 1 stycznia 2004 r. do dnia 31 grudnia 2006 r. przepis art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. stanowił:

Art. 5a. Ilekroć w ustawie jest mowa o:

(...);

6) *pozarolniczej działalności gospodarczej* – oznacza to działalność zarobkową wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły, prowadzoną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9.

Przepis ten w aktualnie obowiązującym brzmieniu został wprowadzony w życie z dniem 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.).

W obecnym stanie prawnym definicja pozarolniczej działalności gospodarczej zawarta w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. ma charakter autonomiczny i jest niezależna od definicji działalności gospodarczej określonej w przepisach innych ustaw, w tym m.in. w O.p., ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r., poz. 106 ze zm., dalej: ustawa VAT) czy ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2019 r., poz. 1292 ze zm., dalej: Prawo przedsiębiorców).

W przepisie art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. ujednolicono pojęcia działalności gospodarczej oraz pozarolniczej działalności gospodarczej. Oba te pojęcia nazywają ten sam rodzaj aktywności, tyle że w przypadku działalności pozarolniczej prowadzonej w innym zakresie niż rolnictwo (*vide* – A. Bartosiewicz, R. Kubacki, komentarz do art. 5a, art. 5b., art. 5c, art. 5d, [w:] *PIT. Komentarz*, A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Warszawa 2015 r., LEX/el).

Przepis art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. stanowi:

Art. 10. 1. Źróżłami przychodów są:

(...);

3) *pozarolnicza działalność gospodarcza*.

Wyróżnienie w tym przepisie pozarolniczej działalności gospodarczej jako odrębnego źródła przychodów jest niezbędne, gdyż określony rodzaj działalności gospodarczej może być działalnością rolniczą w rozumieniu

u.p.d.o.f., a do przychodów z niej przepisy tej ustawy nie będą miały zastosowania. Zgodnie bowiem z 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.

Pozarolniczą działalnością gospodarczą jest więc działalność gospodarcza niemająca cech działalności rolniczej, o której mowa w art. 2 ust. 2 u.p.d.o.f. (*vide* – A. Bartosiewicz, R. Kubacki, komentarz do art. 10, [w:] *PIT. Komentarz*, *op. cit.*).

W myśl zaś art. 2 ust. 2 u.p.d.o.f., *[d]ziałalnością rolniczą, w rozumieniu ust. 1 pkt 1, jest działalność polegająca na wytwarzaniu produktów roślinnych lub zwierzęcych w stanie nieprzetworzonym (naturalnym) z własnych upraw albo hodowli lub chowu, w tym również produkcja materiału siewnego, szkółkarskiego, hodowlanego oraz reprodukcyjnego, produkcja warzywnicza gruntowa, szklarniowa i pod folią, produkcja roślin ozdobnych, grzybów uprawnych i sadownicza, hodowla i produkcja materiału zarodowego zwierząt, ptactwa i owadów użytkowych, produkcja zwierzęca typu przemysłowo-fermowego oraz hodowla ryb, a także działalność, w której minimalne okresy przetrzymywania zakupionych zwierząt i roślin, w trakcie których następuje ich biologiczny wzrost, wynoszą co najmniej:*

- 1) miesiąc – w przypadku roślin,*
- 2) 16 dni – w przypadku wysokointensywnego tuczu specjalizowanego gęsi lub kaczek,*
- 3) 6 tygodni – w przypadku pozostałego drobiu rzeźnego,*
- 4) 2 miesiące – w przypadku pozostałych zwierząt*

– licząc od dnia nabycia.

Cytowany wcześniej przepis art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. wskazuje, jako odrębne źródło przychodów, odpłatne zbycie wymienionych w nim składników majątkowych podatnika.

Dla zaistnienia opodatkowania przychodu ze źródła, o którym mowa w tym przepisie, konieczne jest ustalenie, czy odpłatne zbycie wymienionych tam 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 (*vide* – wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 34/17, LEX nr 2625190).

W myśl art. 11 ust. 1 u.p.d.o.f., *[p]rzychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.*

Oceniając konstytucyjność art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. w kontekście zachowania konstytucyjnych standardów określoności przepisów prawa podatkowego, podnieść trzeba, że w celu stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie niejasności tekstu prawa, wynikającej z posłużenia się przez ustawodawcę wyrażeniem czy zwrotem niedookreślonym. Niezgodność konkretnego unormowania z ustawą zasadniczą ze względu na jego niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadniona wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, tj. gdy: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł wykładni tekstu prawnego przyjętych w danej kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych, 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.

Nie każdy zatem stopień nieokreśloności przepisów rodzi konieczność orzeczenia ich niekonstytucyjności. Pozbawienie mocy obowiązującej przepisu z powodu braku wymaganej określoności powinno być stosowane dopiero wtedy, gdy nieprecyzyjność lub niejasność są tak daleko idące, że powstają wątpliwości interpretacyjnych nie da się usunąć, stosując reguły prawa ogólnie przyjęte na gruncie kultury prawnej.

Podkreślić przy tym trzeba (w szczególności w kontekście podniesionych w niniejszej sprawie zarzutów nieokreśloności), że każdy akt prawny (czy konkretny przepis prawny) zawiera pojęcia o mniejszym lub większym stopniu nieokreśloności. Nieostrość czy nieokreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego. Zwroty niedookreślone zawarte są bowiem w klauzulach, których celem jest umożliwienie organom stosującym prawo uwzględnienie wielości okoliczności faktycznych i uczynieniu tego prawa wrażliwym na zachodzące w rzeczywistości stany faktyczne, a przez to przyczyniać się może do pełniejszego wyrażenia w trakcie stosowania prawa wartości, które wynikają z zasady państwa prawnego. Zachowanie elastyczności języka prawnego niekiedy jest zatem konieczne dla zapewnienia efektywności regulacji. Stopień określoności konkretnych regulacji podlega zatem 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, a także różnorodności materii podlegającej normowaniu. Zasada określoności nie oznacza bezwzględnego zakazu posługiwania się w tekście prawnym zwrotami i wyrażeniami niedookreślonymi albo klauzulami generalnymi i chociaż nakazuje stosowanie tego typu zwrotów, wyrażań i klauzul z ostrożnością, to nie da się ich całkowicie wyeliminować (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81; 25

maja 2016 r., sygn. Kp 2/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 23; 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2; 16 lipca 2020 r., sygn. P 19/19, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 32).

Przesłanką stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu jest więc tylko takie uchybienie rudymentalnym kanonom techniki prawodawczej, ujmowanym w postaci zasad przyzwoitej legislacji, które powoduje dowolność albo brak możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji. Nie oznacza to przy tym, że każdy przepis, przy interpretacji którego podmiot stosujący prawo jest zmuszony sięgnąć do pozajęzykowych metod wykładni, jest automatycznie niezgodny z art. 2 Konstytucji (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. SK 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36 i 3 kwietnia 2017 r., sygn. P 17/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 23).

Podkreślić też trzeba, że nawet występujące w praktyce trudności interpretacyjne (w tym fakt ukształtowania się w praktyce zróżnicowanej interpretacji) dotyczące poszczególnych przepisów prawa, same w sobie, nie świadczą jeszcze o naruszeniu przez te przepisy zasad prawidłowej legislacji, w szczególności zaś nakazu określoności przepisów prawa, w tym także przepisów prawa podatkowego. Przyjęcie bowiem poglądu, że niezgodna z zasadami prawidłowej legislacji jest norma prawna, przy której stosowaniu w praktyce występują wątpliwości czy różnice interpretacyjne, prowadziłoby do niezrozumiałej kazuistyki obowiązującego prawa ze wszelkimi ujemnymi tego konsekwencjami oraz do utożsamiania pojęcia *przepis prawny* z pojęciem *norma prawna*. Pozbawienie mocy obowiązującej przepisu z powodu jego niejasności jest więc środkiem ostatecznym, stosowanym dopiero wtedy, gdy metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 kwietnia 2017 r., sygn. P 17/16, *op. cit.* oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 listopada

2004 r., sygn. K 18/03, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 16 czerwca 2008 r., sygn. P 37/07; OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 80; 4 listopada 2010 r., sygn. P 44/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 97; 30 listopada 2011 r., sygn. K 1/10, OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 99). Dopiero jeżeli dana regulacja okaże się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnione jest stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i prawa (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy Konstytucji ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 maja 2004 r., sygn. P 2/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 39; 9 października 2006 r., sygn. K 12/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 120; 12 grudnia 2006 r., sygn. P 15/05, OTK ZU nr 11/A/2006, poz. 171; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, *op. cit.*; 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69; 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, *op. cit.*).

W tym kontekście stwierdzić należy, iż brak jest podstaw do przyjęcia, że zawarta w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. definicja pozarolniczej działalności gospodarczej jest niejasna i nieprecyzyjna w stopniu naruszającym konstytucyjne standardy określoności przepisów prawa daninowego.

W świetle art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., jako pozarolnicza działalność gospodarcza może zostać zakwalifikowana jedynie aktywność podatnika wykazująca wszystkie wymienione w tymże przepisie elementy.

Musi to być zatem działalność handlowa, wytwórcza, usługowa lub budowlana, którą cechują występujące łącznie trzy elementy:

- zarobkowy cel tej działalności;
- wykonywanie jej w sposób zorganizowany i ciągły;
- prowadzenie działalności we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek.

Brak którejkolwiek z wymienionych cech funkcjonalnych pozbawia daną działalność charakteru pozarolniczej działalności gospodarczej, co w efekcie wyłącza możliwość rozpoznania uzyskanego z niej przychodu jako wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (*vide* – wyrok NSA z dnia 21 marca 2019 r., sygn. II FSK 979/17, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Zauważyć ponadto należy, że, w art. 5b ust. 1 u.p.d.o.f., ustawodawca wskazał przesłanki negatywne, których zaistnienie powoduje, że dane czynności (generalnie mieszczące się w zakresie pozarolniczej działalności gospodarczej) nie będą jednak uważane za tego rodzaju działalność na gruncie u.p.d.o.f.

Przepis ten stanowi:

Art. 5b. 1. Za pozarolniczą działalność gospodarczą nie uznaje się czynności, jeżeli łącznie spełnione są następujące 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.

Cytowany przepis określa trzy przesłanki, których łączne spełnienie wyłącza możliwość uznania określonych czynności za działalność gospodarczą w rozumieniu u.p.d.o.f. Przy interpretacji pojęcia pozarolniczej działalności gospodarczej powinno więc uwzględniać się łącznie przepisy art. 5a pkt 6 i art. 5b ust. 1 u.p.d.o.f. (*vide* – J. Marciniak, komentarz do art. 5a, pkt 22, [w:] *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2017 r., Legalis; R. Kowalski, komentarz do art. 5a, [w:] *PIT. Komentarz do wybranych przepisów*, 2020 r., System Informacji Prawnej LEX). Przez określenie tych przesłanek ustawodawca zmierza do precyzyjnego określenia pozarolniczej działalności

gospodarczej (*vide* – A. Bartosiewicz, R. Kubacki, komentarz do art. 5a, art. 5b, art. 5c, art. 5d, [w:] *PIT. Komentarz, op. cit.*).

Podnieść trzeba, że ustawodawca w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. przyjął uniwersalną definicję działalności gospodarczej (pozarolniczej działalności gospodarczej), uznając, że jej prowadzenie to pewien stan obiektywny, którego nie kreuje zgłoszenie jej prowadzenia właściwym organom. W tym ujęciu pozarolnicza działalność gospodarcza traktowana jest jako zjawisko – uporządkowany ciąg czynności faktycznych i zdarzeń – o charakterze obiektywnym.

Dla uznania, iż podatnik prowadzi pozarolniczą działalność gospodarczą w rozumieniu u.p.d.o.f., nie jest więc konieczne, aby miał on status przedsiębiorcy, nie jest konieczna rejestracja tej działalności w sposób przewidziany w przepisach odrębnych, dotyczących wymogów formalnych, jakie powinna spełnić osoba prowadząca działalność gospodarczą. Nie ma także znaczenia subiektywne przekonanie podatnika, iż takiej działalności nie prowadzi.

Przy wskazanym charakterze definicji działalności gospodarczej z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., o zaliczeniu określonych form aktywności podatnika (w tym polegających na sprzedaży nieruchomości) do tej działalności decydują zewnętrzne, obiektywne okoliczności faktyczne świadczące o tym, że jego działania miały charakter zorganizowany i ciągły oraz że były prowadzone w celu zarobkowym we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, a uzyskane w ten sposób przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 u.p.d.o.f. Motywacja podatnika nie ma więc znaczenia, bada się natomiast jego uzewnętrznione zachowanie.

W związku z tym w każdym przypadku o zaliczeniu aktywności podatnika, polegającej na sprzedaży nieruchomości, do określonego źródła przychodu, a w konsekwencji o właściwej kwalifikacji uzyskanych z tego tytułu przychodów zadecydować zatem musi całokształt ustaleń faktycznych, w tym

dotyczących zjawisk poprzedzających i towarzyszących zbyciu składników majątkowych (nieruchomości). Znaczenie dla oceny tego zdarzenia mogą mieć także indywidualne cechy przedmiotu transakcji bądź okoliczności życiowe, w jakich znalazł się sprzedający, które miały wpływ na podjęcie decyzji o dokonaniu transakcji. Konieczne wobec tego jest skonfrontowanie działań podatnika ustalonych w ramach stanu faktycznego sprawy z normatywnymi wzorcami pozarolniczej działalności gospodarczej wynikającymi z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Należy zatem oceniać te działania na podstawie badania konkretnych okoliczności faktycznych, wypełniających lub nie, znamiona pozarolniczej działalności gospodarczej (*vide* – wyroki NSA z dnia: 20 czerwca 2012 r., sygn. II FSK 2563/10, LEX nr 1216661; 3 lipca 2013 r., sygn. II FSK 2110/11, LEX nr 1342090; 30 stycznia 2014 r., sygn. II FSK 1512/12, LEX nr 1450182; 21 sierpnia 2014 r., sygn. II FSK 2096/12, LEX nr 1572428; 1 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 563/13, LEX nr 1774063; 4 września 2015 r., sygn. II FSK 1557/13, LEX nr 1782381; 9 marca 2016 r., sygn. II FSK 1423/14, LEX nr 1997942; 7 lutego 2019 r., sygn. II FSK 277/17, LEX nr 2656783; 5 marca 2019 r., sygn. II FSK 829/17, LEX nr 2642941; 2 września 2020 r., sygn. II FSK 1361/18, LEX nr 3081918).

O zakwalifikowaniu sprzedaży nieruchomości jako pozarolniczej działalności gospodarczej bądź też jako sprzedaży dokonywanej w ramach zarządu własnym majątkiem, niestanowiącej takiej działalności, a tym samym o kwalifikacji prawnopodatkowej uzyskanych z tego tytułu przychodów, decyduje zatem stan faktyczny konkretnej sprawy, okoliczności występujące w rzeczywistości, w jakich odbywa się działalność podpadająca pod zakres obowiązku podatkowego określonego ustawą podatkową (*vide* – wyroki NSA z dnia: 18 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 1344/12, LEX nr 1481492; 23 czerwca 2016 r., sygn. II FSK 509/15, LEX nr 2082994; 25 listopada 2016 r., sygn. II FSK 3649/15, LEX nr 2190609; 5 marca 2019 r., sygn. II FSK 829/17, *op. cit.*).

Należy przy tym podkreślić, że orzeczenia sądów administracyjnych w przedmiocie uznania działań za spełniające warunki do uznania ich za pozarolniczą działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. wydawane są na tle zindywidualizowanych i zróżnicowanych stanów faktycznych. Z tych względów stanowiska prezentowane w tym zakresie w poszczególnych orzeczeniach nie zawsze mają charakter uniwersalny i – w konsekwencji – nie zawsze znajdują wprost zastosowanie do kwestii zakwalifikowania do pozarolniczej działalności gospodarczej działań polegających na sprzedaży nieruchomości w innych sprawach.

Jeśli chodzi o przesłanki działalności gospodarczej (pozarolniczej działalności gospodarczej) wymienione w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., w orzecznictwie sądów administracyjnych nie budzi wątpliwości określenie zarobkowego charakteru prowadzonej przez podatnika działalności w zakresie sprzedaży nieruchomości.

Przyjmuje się mianowicie, iż prowadzona przez podatnika działalność ma charakter zarobkowy w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., jeżeli jest prowadzona w celu osiągnięcia dochodu (zysku) rozumianego jako nadwyżka przychodów nad wydatkami, czyli kosztami tej działalności. Musi być tak prowadzona i ukierunkowana, aby możliwe było uzyskanie w jej wyniku dochodu (zysku). Podnosi się przy tym, że brak zysku nie oznacza, że działalność taka nie ma charakteru pozarolniczej działalności gospodarczej, której prowadzenie zawsze wiąże się z ryzykiem nieuzyskania dochodu i poniesienia straty. O zarobkowym charakterze działalności gospodarczej nie decyduje bowiem faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia. Sam zamiar podatnika osiągnięcia zysku w związku z przeprowadzanymi przez niego transakcjami (czynnościami) nie przesądza jednak w sposób wyłączny o przypisaniu uzyskanego z tych operacji przychodu do źródła wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. bez jednoczesnego spełnienia pozostałych przesłanek z art. 5a pkt 6 tej ustawy. Wola uzyskania zysku (dochodu) w rozumieniu tych przepisów

stanowić bowiem może również imperatyw, którym kierować się będzie podatnik zamierzający osiągnąć przychód zaliczany do innych źródeł niż pozarolnicza działalność gospodarcza, w tym np. z najmu lub dzierżawy (art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.), czy też z odpłatnego zbycia składników majątkowych (art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.). Zarobkowego charakteru nie mają działania, których wyłącznym celem jest zaspokojenie własnych potrzeb osoby podejmującej określone czynności [*vide* – wyroki NSA z dnia: 26 września 2008 r., sygn. akt II FSK 789/07, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 21 sierpnia 2014 r., sygn. II FSK 2096/12, *op. cit.*; 7 lutego 2017 r., sygn. II FSK 4025/14, LEX nr 2247889; 31 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 489/18, LEX nr 2566030; 5 marca 2019 r., sygn. II FSK 829/17, *op. cit.*; 21 marca 2019 r., sygn. II FSK 979/17, LEX nr 2646171; 6 grudnia 2019 r., sygn. II FSK 89/18, oraz wyroki WSA: w Gdańsku – z dnia 10 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/Gd 1146/18; z dnia 5 maja 2019 r., sygn. I SA/Gd 487/19 oraz z dnia 15 września 2020 r., sygn. I SA/Gd 273/20 i sygn. I SA/Gd 630/20; w Łodzi – z dnia 11 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/Łd 634/18; z dnia 18 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/Łd 805/18; z dnia 30 kwietnia 2019 r., sygn. I SA/Łd 6/19 oraz z dnia 15 maja 2019 r., sygn. I SA/Łd 59/19; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Zauważyć przy tym należy, że *ustawodawca nie wprowadził barier rentowności, które determinowałyby zastosowanie regulacji z art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.* Z punktu widzenia treści art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. istotne znaczenie ma natomiast ustalenie, czy zamiarem podatnika było uczynienie sobie z odpłatnego zbycia nieruchomości stałego źródła zarobkowania (wyrok NSA z dnia 3 lipca 2013 r., *op. cit.*).

Jeśli chodzi o wskazane w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. przesłanki w postaci zorganizowanego i ciągłego sposobu prowadzenia działań przez podatnika zauważyć należy, iż w orzecznictwie sądowoadministracyjnym ukształtowała się określona linia poglądów dotyczących okoliczności, które, w konkretnych

stanach faktycznych, mogą przemawiać za uznaniem, iż dokonywanie sprzedaży nieruchomości spełnia owe przesłanki.

Przyjmuje się m.in., iż działania podatnika w stosunku do stanowiących jego własność składników majątkowych wykazują cechy zorganizowania i ciągłości w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., gdy podejmowane przez niego czynności, związane z zagospodarowaniem tego mienia i rozporządzaniem nim, będą istotnie odbiegały od normalnego wykonywania prawa własności, a nadto podatnik z operacji tych uczyni sobie lub ma zamiar uczynienia formę stałego, ciągłego (nie okazjonalnego) źródła zarobkowania. Brak jest zatem podstaw do kwalifikowania do pozarolniczej działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., podejmowanych przez podatnika czynności mieszczących się w zwykłym zarządzie własnym majątkiem, tzn. mających na celu prawidłowe gospodarowanie tym majątkiem oraz zaspokajanie potrzeb rodziny. Działan z zachowaniem – normalnych w takich przypadkach – reguł gospodarności nie należy z gruntu utożsamiać z pozarolniczą działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. (*vide* – wyroki NSA z dnia: 4 marca 2015 r., sygn. II FSK 855/14, *op. cit.*; 9 marca 2016 r., sygn. II FSK 1423/14, LEX nr 1997942; 7 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 4025/14, LEX 2247898; 30 maja 2018 r., sygn. II FSK 3760/17, *op. cit.*; 4 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1100/17, LEX nr 2652916 oraz WSA w Rzeszowie z dnia 5 marca 2020 r., sygn. I SA/Rz 912/19, LEX nr 2829987). Prezentowane jest stanowisko, iż dla zaliczenia czynności w postaci sprzedaży nieruchomości do pozarolniczej działalności gospodarczej konieczne jest bezsporne wykazanie, że sprzedający podejmował takie działania wykraczające poza zwykły zarząd majątkiem prywatnym w takim stopniu, iż uzasadnia to przyjęcie, że zachowywał się jak profesjonalny podmiot działający w zakresie obrotu nieruchomościami, a nie jak podmiot zarządzający własnym mieniem i kierujący się zasadami gospodarności. Konieczne jest wykazanie, że właściciel nieruchomości, dokonując sprzedaży rozcłunkowanych fragmentów jednego zbioru, z operacji tych uczynił sobie stałe

(nie okazjonalne) źródło zarobkowania (*vide* – wyrok NSA z dnia 5 marca 2019 r., sygn. II FSK 829/17, *op. cit.* oraz wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 13 października 2020 r., sygn. I SA/Bd 409/20, LEX nr 3077309).

W judykaturze wskazuje się, że wymieniona w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. przesłanka zorganizowanego sposobu prowadzenia działalności może być rozpatrywana w dwóch aspektach: zorganizowania formalnego oraz zorganizowania faktycznego. Na organizację formalną przedsięwzięcia kwalifikowanego jako działalność gospodarcza składa się m.in.: wybór formy organizacyjno-prawnej, w jakiej działalność ta będzie uskuteczniata (np. na podstawie zgłoszenia osoby fizycznej do ewidencji działalności gospodarczej czy też przez powołanie spółki prawa handlowego, wpisanej następnie do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego); uzyskanie właściwego numeru statystycznego; zgłoszenie działalności organowi podatkowemu oraz spełnienie innych warunków prawnych, związanych z podjęciem określonego rodzaju działalności gospodarczej. Prezentowany jest przy tym jednolity pogląd, iż dopełnienie wymienionych wyżej wymogów formalnych nie ma decydującego znaczenia dla uznania określonych form aktywności za pozarolniczą działalność gospodarczą w rozumieniu u.p.d.p.o.f. Dla oceny, czy aktywność podatnika spełnia cechy *zorganizowania* w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., decydujące jest wykazanie, że występuje w niej element faktycznego jej zorganizowania (tj. zostały ustalone okoliczności faktyczne świadczące o zorganizowanym charakterze prowadzonych działań). W konsekwencji formę prawną działalności gospodarczej podatnika (*zorganizowanie prawne*) można ustalić dopiero po stwierdzeniu, że faktycznie prowadzi on działalność funkcjonalnie, organizacyjnie przygotowaną do realizacji celu zarobkowego i ma ona charakter ciągły.

Uwzględniając wymieniony aspekt faktyczny, mający znaczenie dla scharakteryzowania zachowań podatnika, przyjmuje się, że na pojęcie *zorganizowanie* w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. składa się zespół celowych,

uporządkowanych czynności o charakterze profesjonalnym, realizowanych w ramach mniej lub bardziej wyodrębnionej struktury, mieszczących się zarówno w tzw. fazie przygotowawczej, związanej z uruchomieniem określonej działalności, jak i w fazie realizacyjnej. Może dotyczyć to również działań podejmowanych w odniesieniu do przedmiotu sprzedaży (np. jego przetworzenie w celu zwiększenia wartości, samodzielne podejmowanie szeroko zakrojonej akcji marketingowej). Na zorganizowany charakter prowadzonej działalności, jako element pozwalający na jej zaliczenie do pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., wskazuje planowa realizacja określonych zadań oraz podejmowanie ich w sposób systematyczny i powtarzalny (*vide* – wyroki NSA z dnia: 7 lutego 2017 r., sygn. II FSK 4025/14, *op. cit.*; 30 maja 2018 r., sygn. II FSK 3760/17, LEX nr 2509284; 31 sierpnia 2018 r., sygn. II FSK 489/18, *op. cit.*; 5 marca 2019 r., sygn. II FSK 829/17, *op. cit.*; 4 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1100/17, LEX nr 2652916; 17 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 691/18, LEX nr 2689575; 31 sierpnia 2020 r. sygn. II FSK 1399/18, LEX nr 3061736 i sygn. II FSK 1453/18, LEX nr 3058244).

W odniesieniu do przesłanki z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. w postaci prowadzenia działań w sposób ciągły, w judykaturze przyjmuje się, że należy przez to rozumieć stałość (trwałość) ich wykonywania, powtarzalność, regularność i stabilność. Przesłanka ta ma na celu wyeliminowanie z pojęcia pozarolniczej działalności gospodarczej przedsięwzięć jednorazowych (względnie podejmowanych sporadycznie) [*vide* – wyroki NSA z dnia: 9 marca 2016 r., sygn. II FSK 1423/14, LEX nr 1997942; 5 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 2477/17, LEX nr 2499202; 14 lipca 2020 r., sygn. II FSK 749/18, LEX nr 3032403, 31 sierpnia 2020 r., sygn. II FSK 1399/18, *op. cit.*, 25 września 2020 r., sygn. II FSK 2191/18, LEX nr 3083916 oraz powołane tam wcześniejsze orzeczenia NSA]. Tym samym owa przesłanka ułatwia określenie, w konkretnej sytuacji faktycznej, czy działalność podatnika może być zakwalifikowana jako pozarolnicza działalność gospodarcza w rozumieniu przepisów u.p.d.o.f.

Wszystkie działania, o ile mają spełniać kryteria pozarolniczej działalności gospodarczej, winny mieć więc charakter profesjonalny, zawodowy, tj. wykraczać poza czynności zwyczajowo podejmowane w ramach zwykłego zarządu przez właściciela składników majątkowych. W judykaturze przyjmuje się przy tym, iż za uznaniem zachowania podmiotu zbywającego nieruchomości za wykonywanie przez niego pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. przemawiają występujące łącznie okoliczności w postaci m.in.: podziału nieruchomości na kilkadziesiąt działek; uzyskanie dla nich decyzji o warunkach zabudowy i następnie pozwoleń na budowę wielu budynków mieszkaniowych; sposób zapłaty ceny przez nabywcę, która miała następować dopiero po sprzedaży przez niego poszczególnych wydzielonych działek. Czynnościami prowadzącymi do wykreowania źródła zarobkowania mającego cechy ciągłości (wskazującymi na możliwość zaliczenia działań polegających na sprzedaży nieruchomości do pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.) są m.in.: podjęte przez sprzedającego czynności powodujące nadanie nabytej wcześniej nieruchomości zupełnie nowej (i całkowicie odmiennej od pierwotnej) jakości faktycznej i ekonomicznej, które to czynności znacząco wykraczają poza normalne czynności cechujące pozagospodarczy, nieprofesjonalny obrót nieruchomościami; wielkość przeprowadzonych czynności związanych z nieruchomością (np. zainicjowanie zmiany miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego w kierunku przekształcenia gruntów rolnych w budowlane; przeprowadzenie profesjonalnego podziału nieruchomości w sposób *de facto* kreujący samodzielny projekt urbanistyczny osiedla mieszkaniowego o dużej skali, obejmującego działki przeznaczone pod budownictwo mieszkaniowe, usługowe, komunikacyjne; czynności związane z uzbrojeniem terenu, przeprowadzenie szerokiej akcji reklamującej sprzedaż działek), a nadto rozłożony w czasie proces sprzedaży kilkudziesięciu działek (*vide* – wyroki NSA z dnia: 3 lipca 2013 r., sygn. II FSK 2110/11, *op. cit.*, 23 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 23/15, Centralna Baza

Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 17 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 6909/18, LEX nr 2675677; 25 września 2020 r., sygn. II FSK 2191/18, LEX nr 3089616 i powołane tam wcześniejsze orzeczenia NSA).

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym wskazuje się też, że przy badaniu, czy dana działalność ma charakter ciągły, w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., pozostaje w tym względzie jedynie ocena zewnętrzna działań podejmowanych na przestrzeni czasu przez daną osobę lub grupę osób nakierowanych na realizację określonego celu pod kątem, czy można przypisać im charakter ciągły. Dla ustalenia, czy w konkretnym wypadku podatnik uzyskuje przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, konieczna jest przy tym ocena całokształtu przedstawionych okoliczności, a nie ich poszczególnych elementów (*vide* – wyroki NSA z dnia 18 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 1344/212, LEX nr 1481492 i 27 lutego 2018 r., sygn. II FSK 1788/16, LEX nr 2491485).

Należy też podkreślić, że w orzecznictwie prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym do naturalnych zachowań należy lokowanie wolnych środków finansowych w różne dobra, które w określonej perspektywie czasowej mogą zostać korzystnie spieniężone. Do takich dóbr należą m.in. nieruchomości. Samo tylko wyodrębnienie z jednej nieruchomości działek gruntu, powiązane także z koniecznością uprzedniego uzyskania stosownych decyzji administracyjnych (zatwierdzenie podziału, ustalenie warunków zabudowy – w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego), nie wykracza poza działania mieszczące się w zwykłym zarządzie własnymi sprawami majątkowymi. Nie można bowiem przyjąć, że podatnik zarządzający prywatnym majątkiem nie może podejmować działań zwiększających rynkową atrakcyjność rzeczy, które zamierza sprzedać. Podnosi się, że błędne jest automatyczne wiązanie z działalnością gospodarczą takich działań podatnika, jak zlecenie sprzedaży rzeczy profesjonalnej agencji czy też poszukiwanie przezeń nabywcy za pomocą Internetu. Takie zachowania, w szczególności w XXI wieku, nie

wykraczają poza normalny zarząd własnymi sprawami majątkowymi. Wskazuje się, że o gospodarowaniu osobistym majątkiem można mówić, jeżeli zamiarem podatnika jest jedynie spieniężenie części lub całości swojego majątku. Pieniądze uzyskane ze sprzedaży majątku nie są wówczas reinwestowane, czyli przeznaczone na zakup kolejnych rzeczy tego samego rodzaju i przygotowanie ich do sprzedaży, a następnie sprzedaż, ale są wykorzystywane na inne cele, jak zwłaszcza bieżące potrzeby podatnika. Podkreśla się przy tym konieczność badania rzeczywistego wykorzystania pieniędzy uzyskanych ze sprzedaży, a nie jedynie sam zamiar podatnika co do sposobu ich wykorzystania. Wskazuje się też, iż gospodarowanie osobistym majątkiem nie może być zarezerwowane wyłącznie dla czynności jednorazowych. Przy ocenie charakteru sprzedaży dokonywanej przez podatnika nie może decydować liczba i zakres transakcji. Jednorazowe zbycie dużego majątku może być bowiem trudne czy mniej korzystne niż podzielonego. Właściciel, który nie może sprzedać całości, będzie sukcesywnie sprzedawać części swojego majątku. W tego rodzaju sytuacjach należałoby zatem przyjmować, że działania podatnika, polegające na sukcesywnej sprzedaży swojego majątku, mają w istocie rzeczy charakter okazjonalny, incydentalny, a nie stały. Cecha stałości nie wynika bowiem z samej liczby zbywanych przedmiotów, ale ciągłego dokonywania określonych czynności. Jeżeli zatem jest z góry określona liczba sprzedawanych przedmiotów, to przebieg procesu ich wyzbywania się z osobistego majątku podatnika zależy od możliwości ich sprzedaży, a nie jest wynikiem planowego charakteru działań i woli ich realizacji w sposób ciągły. Działania te ustaną bowiem wraz ze zbyciem ostatniej rzeczy przeznaczonej do sprzedaży (*vide* – wyrok NSA z dnia 5 marca 2019 r., sygn. II FSK 829/17, *op. cit.* oraz powołane tam wcześniejsze orzeczenia NSA).

Zauważyć ponadto należy, iż w judykaturze dostrzega się trudności związane ze stosowaniem przepisów art. 10 ust. 1 pkt 3 i art. 10 ust. 1 pkt 8 w powiązaniu z unormowaniem z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. przy klasyfikacji

prawnopodatkowej (w zakresie podatku dochodowego) przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości.

Podnosi się przy tym, iż wynikają one z konieczności rozróżnienia skutków podatkowych działania osoby fizycznej jako podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą oraz w zakresie tzw. spraw osobistych (czyli niegospodarczych). Sytuacja taka wiąże się z podwójną identyfikacją mienia należącego do osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Z jednej bowiem strony powinna ona dysponować majątkiem, który jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej, z drugiej strony – należącym do niej majątkiem poza przedsiębiorstwem, który służy zaspokajaniu różnych *niegospodarczych* potrzeb dotyczących majątku osobistego. Wskazuje się, iż problemy związane ze stosowaniem przepisów art. 10 ust. 1 pkt 3 i art. 10 ust. 1 pkt 8 oraz art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. są skutkiem zacierania się w praktyce obrotu nieruchomościami granicy pomiędzy tym, co wykazuje cechy profesjonalnego obrotu handlowego (stanowiącego pozarolniczą działalność gospodarczą w rozumieniu przepisów u.p.d.o.f.), a tym, co stanowi wyprzedaż majątku osobistego w ramach normalnego zarządu własnym mieniem. Zwraca się przy uwadze tym na płynny charakter owej granicy, pozwalającej oddzielić przychody kwalifikowane jako przychody z odpłatnego zbycia nieruchomości (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f.) od przychodów ze zbycia nieruchomości w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) [*vide* – wyroki NSA z dnia: 3 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 2110/11, *op. cit.*; 4 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 855/14; 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 773/13; 9 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 1423/14; 5 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 379/14; 30 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 3760/17; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych].

Na tym tle w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest stanowisko, iż, ze względu na rozliczne, różnorodne formy aktywności występujące w obrocie prawnym, proste zestawienie unormowań zawartych

w art. 10 ust. 1 pkt 3 oraz w art. 10 ust. 1 pkt 8 z regulacją z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. może uniemożliwiać stworzenie uniwersalnego wzorca zachowań podmiotu dokonującego sprzedaży nieruchomości pozwalającego na jednoznaczne oddzielenie tych, które rozpoznawać należy jako sprzedaż związaną z wykonywaniem pozarolniczej działalności gospodarczej, tj. stanowiących źródło przychodu z art. 10 ust. 1 pkt 3, od zachowań będących odpłatnym zbyciem nieruchomości, tj. stanowiących źródło przychodu określone w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. Przyjmuje się w związku z tym, że w takiej sytuacji (gdy niemożliwe jest stworzenie owego uniwersalnego wzorca zachowań podatnika) o zaliczeniu jego działalności, polegającej na sprzedaży nieruchomości, do określonego źródła przychodu (a tym samym o kwalifikacji prawnopodatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych przychodów uzyskanych z tego tytułu) decyduje całokształt ustaleń faktycznych poczynionych w toku postępowań prowadzonych przez organy skarbowe w konkretnych sprawach (*vide* – wyroki NSA z dnia: 15 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 70/13, LEX nr 1769642; 4 marca 2015 r., sygn. II FSK 855/14, LEX nr 1666174; 9 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 773/15, *op. cit.*; 22 października 2017 r., sygn. II FSK 2407/15, LEX nr 2389819; 13 grudnia 2017 r., sygn. II FSK 3426/15, LEX nr 2435592; 18 grudnia 2018 r. – sygn. II FSK 3172/17, LEX nr 2651500; sygn. II FSK 3676/16, LEX nr 2627172; sygn. II FSK 2577/17, LEX nr 2614890; 5 marca 2019 r., sygn. II FSK 829/17, *op. cit.*).

Jest to spójne z ugruntowanym w judykaturze poglądem, w świetle którego – jak już wcześniej wskazano – prowadzenie działalności gospodarczej (i osiąganie przychodów z tej działalności) to pewien stan obiektywny. W każdym więc przypadku o właściwej kwalifikacji przychodu zadecydować musi całokształt ustaleń faktycznych poczynionych w okolicznościach konkretnej sprawy. Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 14 lipca 2020 r., sygn. II FSK 749/18 (LEX nr 3032403), *[a]by w kontekście art. 5a pkt 6 czy art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 u.p.d.o.f. ustalić granicę między działalnością gospodarczą a*

odpłatnym zbyciem składników majątku osobistego należy przeprowadzić kompleksową analizę działań podejmowanych przez dany podmiot.

W orzecznictwie podnosi się także, iż przy przychodach uzyskiwanych przez osoby fizyczne, a pochodzących z różnorodnych form aktywności, niekiedy łączących w sobie cechy różnych źródeł przychodów, dla dokonania prawidłowej kwalifikacji prawnopodatkowej tychże przychodów należy poszukiwać cech dominujących dla danego źródła przychodów. W tym kontekście, w odniesieniu do przychodów uzyskiwanych z tytułu sprzedaży nieruchomości wchodzących w skład majątku podatnika, wskazuje się, iż dla zaklasyfikowania tychże przychodów jako pochodzących ze źródła z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. zachowanie podatnika musi spełniać cechy pozarolniczej działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 tej ustawy. Jeżeli je spełnia, przychód kwalifikowany jest do źródła z art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. Dla oceny, czy w konkretnym wypadku podatnik uzyskuje przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, konieczna jest przy tym ocena całokształtu przedstawionych okoliczności, a nie ich poszczególnych elementów (*vide* – wyrok NSA z dnia 27 lutego 2018 r., sygn. II FSK 1788/16, LEX nr 2491485 i powołane tam wcześniejsze orzeczenia NSA).

Zauważyć ponadto należy, iż w orzecznictwie sądowoadministracyjnym, przy dostrzeżeniu faktu, że w pewnych przypadkach przepisy prawa umożliwiają podatnikowi zadecydowanie o kwalifikacji uzyskiwanych przez niego przychodów do określonego źródła, a więc dokonanie wyboru innego źródła, niż wskazane w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. – mimo że obiektywnie wypełnione zostały przesłanki z art. 5a pkt 6 tej ustawy – prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym w płaszczyźnie relacji między regulacjami art. 5a pkt 6 oraz art. 10 ust. 1 pkt 8 tej ustawy kwestia woli podatnika wyboru źródła przychodów wymienionego w drugim ze wskazanych przepisów nie ma znaczenia. Istotne jest natomiast dokonywanie obrotu składnikami majątkowymi w sposób zorganizowany, ciągły, we własnym imieniu, w celu osiągania zarobków z tego

tytułu w sposób trwały, co świadczy o działaniu podatnika spełniającym obiektywne kryteria uznania tego działania za pozarolniczą działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. (*vide* – wyroki NSA z dnia: 30 stycznia 2014 r., sygn. II FSK 1512/12, *op. cit.*; 10 listopada 2016 r., sygn. II FSK 3012/14, LEX nr 2147695; 12 października 2017 r., sygn. II FSK 2407/15, LEX nr 2389819; 13 grudnia 2017 r., sygn. II FSK 3426/15, LEX nr 2435592; 18 grudnia 2018 r. sygn. – II FSK 3172/17, LEX nr 2651500; II FSK 3676/16, LEX nr 2617172; II FSK 2577/17, LEX nr 2416890; 5 marca 2019 r., sygn. II FSK 829/17, LEX nr 2642941).

W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych zasadne jest zatem przyjęcie, iż ewentualne wątpliwości, dotyczące stosowania przepisu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., są rozwiązywane w procesie jego wykładni dokonywanej przez sądy administracyjne – przy zastosowaniu przyjętych w polskiej kulturze prawnej metod wykładni przepisów prawa. Zastosowanie tych reguł pozwala na wyeliminowanie tychże wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organy stosujące kwestionowany przepis decyzji o charakterze arbitralnym.

Wskazać przy tym należy, że organy stosujące kwestionowany przepis, z uwagi na sposób jego sformułowania, istotnie dysponują pewnym marginesem swobody w zakresie dotyczącym zakwalifikowania, albo nie, czynności polegających na sprzedaży nieruchomości do działalności gospodarczej w rozumieniu tegoż przepisu – a tym samym zakwalifikowania przychodu z tej sprzedaży do właściwego źródła przychodów określonego w przepisach u.p.d.o.f. Przedmiotowa ocena nie ma jednak charakteru dowolnego. Jak wskazał zaś NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 22 lutego 2019 r., sygn. II FSK 799/17, LEX nr 2652811, *rzeczą sądów – kontrolujących zgodność z prawem wydanych w tym przedmiocie decyzji – jest ustalić, czy tego rodzaju wartościowanie nie narusza zasady legalizmu. W orzecznictwie sądów administracyjnych wypracowano bowiem w ciągu ostatnich kilkunastu lat szereg schematów analizy stanów*

faktycznych, a także metod interpretacyjnych i argumentacyjnych, umożliwiających kontrolę legalności tego rodzaju spraw.

Wątpliwości interpretacyjne związane ze stosowaniem przepisu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. nie mają zatem charakteru kwalifikowanego.

Podkreślić przy tym trzeba, iż użycie przez ustawodawcę w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. nieostrego pojęcia *działalność gospodarcza (pozarolnicza działalność gospodarcza)* umożliwia organom stosującym tenże przepis uwzględnienie różnorodnych stanów faktycznych występujących w praktyce obrotu nieruchomościami. Pozwala to na efektywne stosowanie zaskarżonego przepisu w praktyce.

Zauważyć też wypada, iż sądy administracyjne nie znajdują przy tym podstaw do kwestionowania konstytucyjności zaskarżonej regulacji poprzez pytania prawne kierowane do Trybunału Konstytucyjnego.

Jak stwierdził NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 30 maja 2018 r., sygn. II FSK 3760/17 (*op. cit.*), *potencjalne wątpliwości, co do zgodności analizowanych przepisów u.p.d.o.f. (art. 5a pkt 6 oraz art. 10 ust. 1 pkt 1-9 u.p.d.o.f. – przyp. własny) chociażby z art. 2 oraz art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, mogą zostać wyeliminowane w procesie wykładni prawa, przy czym konieczne jest uwzględnienie specyfiki każdego konkretnego zdarzenia. Respektowana w tym przypadku winna być zasada in dubio pro tributario, której stosowanie potwierdzone zostało wprowadzeniem do ustawy Ordynacja podatkowa z dniem 1 stycznia 2016 r. art. 2a. (...). O ile zatem w związku z nieruchomością nie były podejmowane przez podatnika czynności o charakterze kwalifikowanym, z pojęciem działalności gospodarczej nie powinny być identyfikowane jedynie transakcje odpłatnego zbycia nieruchomości, w związku z zaniechaniem realizacji celu, dla którego została ona uprzednio nabyta, czy też rozczłonkowanych fragmentów jednego zbioru, jak np. działki gruntu lub lokalu po podziale.*

Podobne stanowisko zostało wyrażone przez NSA w uzasadnieniach wyroków z dnia: 5 marca 2016 r., sygn. II FSK 1423/14, LEX nr 1997942; 5 kwietnia 2016 r., sygn. II FSK 379/14, LEX nr 2064832; 5 marca 2019 r., sygn. II FSK 829/17, LEX nr 2642941; 4 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1100/17, *op. cit.*).

W ślad za cytowanym wyżej fragmentem uzasadnienia wyroku NSA z dnia 30 maja 2018 r., sygn. II FSK 3760/17, podkreślić należy, iż w orzecznictwie sądowoadministracyjnym przy wykładni kwestionowanego przepisu stosowana jest, sformułowana w art. 2a O.p., zasada *in dubio pro tributario* – co wyklucza możliwość uznania wypracowanego w tym przedmiocie w judykaturze stanowiska za budzące zastrzeżenia konstytucyjne.

Na stosowanie w praktyce wymienionej zasady przy interpretacji zaskarżonego przepisu wskazuje przyjmowana, w okolicznościach konkretnych spraw, interpretacja zaskarżonej regulacji.

W tym kontekście przykładowo można wymienić prezentowane w powołanych wcześniej w niniejszym stanowisku orzeczeniach poglądy dotyczące:

- braku podstaw do kwalifikowania do pozarolniczej działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., podejmowanych przez podatnika czynności mieszczących się w zwykłym zarządzie własnym majątkiem, tzn. mających na celu prawidłowe gospodarowanie tym majątkiem oraz zaspokajanie potrzeb rodziny;
- niedopuszczalności utożsamiania, co do zasady, działań podejmowanych z zachowaniem – normalnych w takich przypadkach – reguł gospodarności z działalnością gospodarczą;
- uznawania przychodów uzyskanych ze zbycia nieruchomości (lub jej poszczególnych części) za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej jedynie w sytuacji, gdy zgromadzony w sprawie materiał dowodowy wskazuje, że skala podjętych przez podatnika czynności dotyczących nieruchomości (w tym

formalnych, inwestycyjnych i in. faktycznych działań) wykracza w sposób ewidentny poza normalne czynności, jakie podejmuje rozsądnie działający właściciel, dążący do uzyskania optymalnego – z jego punktu widzenia – przychodu ze zbycia poszczególnych składników majątku osobistego, a nadto że działania te nacechowane są fachowością oraz ciągłym (trwałe źródło zarobkowania), nieamatorskim i nieokazjonalnym charakterem;

- przyjmowania za niewykraczające poza działania mieszczące się w zwykłym zarządzie własnymi sprawami majątkowymi wyodrębnienia z jednej nieruchomości działek gruntu, powiązanego także z koniecznością uprzedniego uzyskania stosownych decyzji administracyjnych (zatwierdzenie podziału, ustalenie warunków zabudowy – w przypadku braku miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego).

Niezależnie od powyższego podnieść trzeba, iż w piśmiennictwie wskazuje się na trudności związane ze stworzeniem takiej definicji pojęcia pozarolniczej działalności gospodarczej na potrzeby u.p.d.o.f., która obejmowałaby wszystkie możliwe stany faktyczne i pozwalała na jednoznaczne określenie wprost w treści przepisu, kiedy – w konkretnym stanie faktycznym – czynności w postaci sprzedaży nieruchomości będą stanowiły działalność, o której mowa w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., a kiedy nie zostaną uznane za tego rodzaju działalność.

Podnosi się przy tym, iż żadna z kilku definicji działalności gospodarczej, występujących w polskim ustawodawstwie, i to nie tylko w ustawach podatkowych, nie rozwiązuje definitywnie problemów aplikacyjnych (*vide* – B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów - łamigłówka rozwiązana...*, Przegląd Podatkowy z 2015 r., nr 2, *op. cit.*, str. 15).

W piśmiennictwie zwracano też uwagę, iż, ustalając zakres pojęciowy elementów definicji działalności gospodarczej, należy uwzględnić język pojęć ekonomicznych. Tworząc definicję działalności gospodarczej, ustawodawca musi zatem pozostawić *pewien obszar nieostrości*, aby przyjąć kompromis między

wartością elastyczności i wartością pewności prawa. Wskazuje się, iż jeśli chodzi o określenie *zorganizowanego* sposobu działania, jako przesłanki działalności gospodarczej, ustawodawca nieprzypadkowo nie wypełnia treścią normatywną pojęcia zorganizowania, gdyż jest ono ściśle związane z rodzajem prowadzonej działalności, a tym samym przy określaniu jego zakresu należy brać pod uwagę język pojęć pozaprawnych, choćby z zakresu nauk ekonomicznych czy też nauki o organizacji i zarządzaniu. Można również mówić o różnych stopniach zorganizowania w kontekście wykonywanej działalności gospodarczej (*vide* – M. Jamróży, *Pojęcie działalności gospodarczej w przepisach prawnopodatkowych*, Przegląd Podatkowy nr 12 z 2007 r., str. 37 i zawarte tam uwagi dotyczące definicji działalności gospodarczej na potrzeby ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, które mają odpowiednie zastosowanie także w niniejszej sprawie).

Na marginesie jedynie należy wskazać na definicje działalności gospodarczej zawarte w innych ustawach.

Zgodnie z art. 3 pkt 9 O.p., poprzez działalność gospodarczą rozumie się *każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, 1479, 1629, 1633 i 2212), w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność - do przedsiębiorców.*

Zgodnie z art. 15 ust. 2 ustawy VAT, *działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.*

Przepis art. 3 Prawa przedsiębiorców stanowi z kolei:

Art. 3. Działalnością gospodarczą jest zorganizowana działalność zarobkowa, wykonywana we własnym imieniu i w sposób ciągły.

Wszystkie te definicje, w mniejszym lub większym stopniu, mają charakter ogólny – co bierze się z unormowanej nimi materii obejmującej różnorodne stany faktyczne.

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest uznanie, iż przepis art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnieniem
Prokuratora Generalnego
Radosław Piątkowski
Zastępca Prokuratora Generalnego