

KANCELARIA PRAWNA

Warszawa, dnia 27 marca 2018 r.



WITOLD MODZELEWSKI  
RADCA PRAWNY

KPWM/ *1876* /2018/ MS

Do  
Trybunału Konstytucyjnego  
ul. Jana Christiana Szucha 12A  
00-918 Warszawa

Skarżąca: A B

zastępowana przez: Witolda Modzelewskiego  
radcę prawnego (WA/WA-3954)  
Kancelaria Prawna  
Witold Modzelewski  
ul. Kaleńska 8  
04 - 367 Warszawa

### SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając na zasadzie i w granicach pełnomocnictwa za P. W B 1 (pełnomocnictwo w załączeniu), po wyczerpaniu instancyjnego toku postępowania, na podstawie art. 79 ust. 1 i art. 188 pkt 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>2</sup> oraz na podstawie art. 53 ust. 1 oraz art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym<sup>3</sup>

składam skargę konstytucyjną i wnoszę o stwierdzenie, że:  
art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>4</sup> jest niezgodny z przepisem:

- 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

<sup>1</sup> Zwany dalej „Stroną”

<sup>2</sup> Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm., zwana dalej „Konstytucją RP” lub „Konstytucją”.

<sup>3</sup> Dz. U. z 2016 r., 2072

<sup>4</sup> Dz. U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 26 lipca 1991 r.”.

- 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.

Niniejszą skargę wnoszę z uwagi na to, iż na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>5</sup> dnia 2 lutego 2018 r. (odpis wyroku doręczony Pełnomocnikowi Skarżącej w dniu 5 marca 2018 r.) Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie o sygn. akt 566/16, w związku z którym doszło do naruszenia konstytucyjnych zasad: nakładania ciężarów publicznych w drodze jasnych i klarownych przepisów ustawowych, zasady poprawnej legislacji i pewności prawa oraz nakładania ciężarów publicznych w sposób nie naruszający istoty prawa własności.

Od wskazanego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Stronie nie przysługuje środek zaskarżenia lub środek odwoławczy – zgodnie z przepisami ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. regulującej postępowanie przed tym Sądem, jak również przepisami ustrojowymi sądów administracyjnych zawartymi w przepisach ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych<sup>6</sup> oraz ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>7</sup>.

Nadto wnoszę o zasądzenie kosztów postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym według norm przepisanych.

## UZASADNIENIE

### I. Stan faktyczny.

P. W B zakupił w 2000 r. grunty rolne, z których połowę następnie darował P. A B. Z tytułu posiadania tego gruntu opłacany jest podatek rolny. Grunty te – na moment dokonywania pierwszych sprzedaży, leżą odłogiem, jednakże formalnie gmina zaświadcza prowadzenie gospodarstwa rolnego. P. W B prowadził odrębnie działalność gospodarczą niezwiązaną z tym gruntem. P. A B nie prowadziła działalności gospodarczej w ogóle.

Podatnicy, każde z osobna, otrzymali decyzje Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w S<sup>8</sup> o określeniu podatku dochodowego z tytułu sprzedaży części ww. nieruchomości w latach 2007-8 – w ramach źródła przychodu określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Decyzje te zostały podtrzymane przez

<sup>5</sup> Dz. U. z dnia 2017 r. poz. 1369 ze zm.

<sup>6</sup> Dz. U. Nr 153, poz. 1269 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 25 lipca 2002 r.” lub Prawo o ustroju sądów administracyjnych”.

<sup>7</sup> Dz. U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.

<sup>8</sup> Zwany dalej „Dyrektorem UKS” lub „Organem I instancji”.

Dyrektora Izby Skarbowej w S <sup>9</sup> oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. w wyroku z dnia października 2015 r. o sygn. akt

Wyrok ten został zaskarżony skargą kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego przez Pełnomocnika Skarżącego. W wyniku tego Naczelny Sąd Administracyjny wydał dnia lutego 2018 r. wyrok, sygn. akt

## **II. Naruszenie 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.**

### **1. Treść skarżonej normy prawnej i jej zastosowanie w sprawie.**

W niniejszej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w S oparły swoje rozstrzygnięcia na stwierdzeniu, iż Strona osiągnęła przychody ze źródła działalność gospodarcza w związku ze sprzedaż, od 2007 r., części nabytego w 2000 r. gruntu rolnego.

Przepis art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., który stanowił podstawę do rozpoznania przychodu ze źródła przychodów „działalność gospodarcza” miał następujące brzmienie w tych latach<sup>10</sup>:

Ilekcroć w ustawie jest mowa o 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 powołanej ustawy.

Norma skarżonego przepisu, wypływająca z zacytowanych artykułów, jaka została zastosowana w niniejszej sprawie zrekonstruowana została przez Naczelny Sąd Administracyjny w wydanym w niniejszej sprawie wyroku:

*„Analizując przesłanki, które przesądzają o możliwości uznania danej działalności za działalność gospodarczą, w pierwszej kolejności należy wskazać na jej zarobkowy charakter, co oznacza, że zamiarem (celem) jej podjęcia jest osiągnięcie zysku. Zysk z kolei powinno się definiować jako nadwyżkę przychodów nad wydatkami. Należy też liczyć się z możliwością nieuzyskania przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej, czyli z poniesieniem straty. Tym samym o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej nie decyduje faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia (por. wyrok NSA z dnia 26 września 2008 r., sygn. akt II FSK 789/07).*

*Z drugiej jednak strony, sam zamiar podatnika osiągnięcia zysku w związku z przeprowadzanymi przez niego transakcjami (czynnościami), nie przesądza 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 u.p.d.o.f. Kolejna cecha działalności gospodarczej, to jej zorganizowanie, które można rozpatrywać w dwóch aspektach: zorganizowania formalnego oraz zorganizowania faktycznego. W pierwszym przypadku dotyczy to dopełnienia wymogów formalnych związanych z rozpoczęciem*

<sup>9</sup> Zwany dalej „Dyrektorem IS” lub „Organem II instancji”.

<sup>10</sup> Od 1 stycznia 2007 r., brzmienie obowiązujące obecnie.

działalności gospodarczej (np. zgłoszenie zamiaru rozpoczęcia działalności gospodarczej do CEIDIG, czy też utworzenie spółki prawa handlowego i następnie wpisanie jej do KRS). W drugim zaś przypadku, podatnik nie uzyskuje formalnego statusu przedsiębiorcy, lecz podejmowane przez niego działania pozwalają na przyjęcie, że działalność ta spełnia cechy "zorganizowania" w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Na pojęcie to składa się zespół celowych, uporządkowanych czynności o charakterze profesjonalnym, realizowanych w ramach mniej lub bardziej faktycznie wyodrębnionej struktury, mieszczących się zarówno w tzw. fazie przygotowawczej, związanej z uruchomieniem określonej działalności, jak i w fazie realizacyjnej (por. wyrok NSA z dnia 7.02.2017r., sygn. akt II FSK 4025/14). Z kolei przez "ciągłość" działań należy rozumieć stałość (trwałość) ich wykonywania, powtarzalność, regularność i stabilność. Nadto zaś wszystkie działania, o ile mają spełniać kryteria działalności gospodarczej, winny mieć charakter profesjonalny, zawodowy, tj. wykraczać poza czynności zwyczajowo podejmowane w ramach zwykłego zarządu przez właściciela składników majątkowych, kierującego się normalnymi w takich przypadkach zasadami gospodarności. Mając powyższe na uwadze, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego 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. Przesądzają o tym właściwe ustalenia faktyczne poczynione przez organy podatkowe, które prawidłowo zostały zaakceptowane przez Sąd pierwszej instancji. Nabycie w 2008 r. relatywnie bardzo dużego arealu ziemi na terenach atrakcyjnych pod względem rekreacyjnym, ze względu na położenie , 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 na własny rachunek, a więc przychody tak uzyskane należało zaliczyć do przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Dodać też można, że działki (łącznie działek) nabywane były przez kupujących, którzy nie prowadzili rolnego gospodarstwa rodzinnego i nie spełniali warunków do uznania ich za rolników indywidualnych; protokoły przesłuchań w charakterze świadków osób nabywających działki od małżonków B , potwierdzają, że zakupu wydzielonych geodezyjnie działek dokonywali oni w celach inwestycyjnych, rekreacyjnych lub budowlanych. Powyższe powiązać w sposób logiczny i uzasadniony należy, z (przywoływanymi już powyżej) działaniami, mającymi na celu przekwalifikowanie i wydzielenie geodezyjne sprzedawanych – nabywanych - następnie działek. Z osobna, abstrahując od pozostałych, pojedyncza z przedstawionych czynności nie przesądza jeszcze o spornym opodatkowaniu; całość, zespół, zbiór i zakres tego postępowania dostatecznie uzasadnia natomiast wnioszek, że stanowiło ono długotrwałe, faktycznie zorganizowane, nastawione na zysk działanie, które można i należy ocenić jako prowadzenie działalności gospodarczej, który jest wszak zjawiskiem obiektywnym, niezależnie od jej formalnego zgłoszenia, zarejestrowania i samooceny podatnika w samoobliczeniu podatku.(...) prowadzenie działalności gospodarczej, jako uporządkowany ciąg czynności i zdarzeń faktycznych, ma charakter obiektywny (por. np. wyroki: z dnia 18 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1501/12, z dnia 30 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 1512/12, z dnia 4 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 855/12, z dnia 1 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 563/13, z dnia 4 września

2015 r., sygn. akt II FSK 1557/13). Naczelny Sąd Administracyjny w pełni podziela przywołane stanowisko interpretacyjne, w konsekwencji zaś uznaje przyjętą przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w S. definicję zorganizowanej działalności gospodarczej za prawidłową. Trafna również była ocena zgodności z prawem czynności procesowych podjętych w ramach postępowania dowodowego, a także wniosków wyprowadzonych na jego podstawie przez organ odwoławczy. Naczelny Sąd Administracyjny aprobuje konstatację Sądu pierwszej instancji, że działalność strony skarżącej, polegająca na obrocie nieruchomościami, ukierunkowana była na osiągnięcie zysku ze sprzedaży nieruchomości. Autor skargi kasacyjnej nie wskazał, nie wykazał przekonująco, na czym polegała, jego zdaniem, nierzetelność oceny materiału dowodowego. Zważywszy na fakt różnorodności form aktywności podatników, jakie występują w obrocie prawnym, o kwalifikacji źródła przychodów na podstawie art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 u.p.d.o.f. w zw. art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. zdecydował całokształt 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 zwykły użytkowanie mienia, poza sprzedażą)."

Z wykładnią tą w niniejszej skardze Strona nie polemizuje przyjmując ją jako treść skarżonego przepisu, który w związku z tym niezgodny jest z powołanymi na wstępie normami konstytucyjnymi.

W kontekście postawionego na wstępie zarzutu niekonstytucyjności tego przepisu, zawiera on istotną normę prawną: sprzedając działki gruntu wcześniej zakupione jako całość na kredyt w celu uzyskania zarobku, w sposób powtarzalny, przy minimalnym poziomie zorganizowania (własne ogłoszenia 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.

## **2. Zasada wyłączności ustawowej w zakresie obciążeń podatkowych w Konstytucji RP oraz poprawnej legislacji i pewności prawa.**

Zgodnie z przepisem art. 84 Konstytucji RP Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z kolei przepis art. 217 Konstytucji RP w sposób wyraźny stanowi, iż nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Obie wskazane normy konstytucyjne w sposób wyraźny wymagają, aby wszelkie regulacje przewidujące, czy to obciążenia o charakterze publicznym, czy też ulgi w podatkach, powinny być uregulowane w ustawie. W ugruntowanej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego podatki są ciężarami publicznymi, o których mowa w przepisie art. 84 Konstytucji<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Tak przykładowo w wyrokach: z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, z dnia 21 czerwca 2006 r., sygn. akt SK 22/03.

„Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Oznacza to, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego wyraźnie upoważniającego do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek. Nie oznacza to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego można traktować jako funkcjonujące równoległe i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów.

Zasadnicze, pierwszoplanowe znaczenie dla realizacji idei państwa prawnego w prawie podatkowym ma praworzędna, zgodna z Konstytucją, ingerencja państwa w stosunki majątkowe jednostki. Art. 217 Konstytucji określa, jakie elementy podatkowego stanu faktycznego wymagają regulacji ustawowej i narzuca ustawodawcy tryb regulowania kwestii podatkowych. Z art. 217 Konstytucji wynika, że ustawy powinny rozstrzygać przynajmniej, kto powinien płacić podatek (podmiot), jakie zjawiska życia społecznego i gospodarczego podlegają opodatkowaniu (przedmiot) oraz w jakiej wysokości podatek powinien być płacony. Końcowe fragmenty art. 217 Konstytucji nakazują też zachowanie formy ustawy dla normowania zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania. O ile w zakresie nakładania podatków, określania ich podmiotów, przedmiotów i stawek Konstytucja wymaga bezwzględnie regulacji ustawowej, o tyle w zakresie przyznawania ulg i umorzeń występuje pewne złagodzenie reżimu. W zakresie tych kwestii regulacja ustawowa musi objąć przynajmniej "zasady" przyznawania ulg i umorzeń oraz "kategorie podmiotów" zwolnionych od podatku. Trzeba podkreślić, że ustawodawca nie ma konstytucyjnego obowiązku wprowadzenia regulacji dotyczącej ulg, umorzeń i zwolnień. Nie wyklucza się możliwości rozwinięcia unormowania ustawowego w rozporządzeniu, ale tylko wydanym na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania a ponadto zawierającego wytyczne co do treści rozporządzenia (art. 92 ust. 1). (...)Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw (K. 33/00)."<sup>12</sup>

**Reguły poprawnej legislacji** Trybunał konstytucyjny wywodzi z kolei z art. 2 Konstytucji RP: „Zasada ta - jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 lipca 2006 r., sygn. akt SK 43/04, publ. OTK-A 2006/7/89) - była już wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału (m.in. w uchwale z dnia 8 marca 1995 r., sygn. W 13/94, publ. OTK w 1995 r., t. I, poz. 21 oraz w wyrokach: z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99, publ. OTK ZU nr 1/2000, poz. 2, z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, publ. OTK ZU nr 3/2001, poz. 51, z dnia 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, publ. OTK ZU nr 7/2001, poz. 217, z dnia 9 kwietnia 2002 r. sygn. K 21/01, publ. OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17, z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, publ. OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13 oraz z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05,

<sup>12</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2002 r., sygn. a kt K 6/02, opubl. w OTK-A 2002/3/33.

publ. OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18). Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie reprezentuje stanowisko, że "z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Warunek jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy mogą oczekiwać stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwałała na ich wyegzekwowanie. Z zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego - dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów".<sup>13</sup> Wyczerpująco opisał to także w wyroku SK 18/09 również dotyczącym podatku dochodowego od osób fizycznych, w którym zresztą stwierdzono naruszenie tej zasady w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r.: „Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady poprawnej legislacji, przypomnieć wypada przynajmniej niektóre wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące tej zasady. W wyroku TK z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, stwierdzono: "W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat tej zasady (...), konsekwentnie reprezentując stanowisko, że jest ona związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwałała na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciążących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw". Szczegółowej analizie wymogów wynikających z zasady poprawnej legislacji w obszarze prawa podatkowego, uwzględniającej dotychczasowy dorobek Trybunału Konstytucyjnego, dokonano ostatnio w wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71). W świetle tego orzeczenia, stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2)

<sup>13</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 25 sierpnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 505/15.

zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Nie sposób przy tym in abstracto wyznaczyć granicę pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności postępowania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.

Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej - ewentualnie - przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie).

Należy przy tym stanowczo podkreślić, że również wówczas, gdy przedmiotem postępowania toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym są przepisy nieprecyzyjne czy niejednoznaczne, kontrola merytoryczna nie dotyczy sposobu stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. Skoro we wskazanym wypadku przedmiotem zastrzeżeń jest jakość budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły jakieś działania albo zaniechały jakichś działań. Biorąc pod uwagę, że w rozważanej sytuacji nie istnieje inna metoda ustalenia, czy badane uregulowanie jest konstytucyjne, rozstrzygnięcie kwestii zgodności z ustawą zasadniczą z konieczności wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej interpretacji zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, z uwzględnieniem jednak stanowisk wypracowanych w praktyce, w tym przede wszystkim poglądów judykatury, a w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działania tego rodzaju nie można w żadnym razie utożsamiać z dokonywaniem przez Trybunał powszechnie wiążącej wykładni aktów normatywnych.

Trybunał Konstytucyjny zauważył zarazem, że z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał



zapatrywaniem, przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególnie wysoki standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana per analogiam bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię bądź zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo - jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego - nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmiennie stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad nullum crimen sine lege czy nullum tributum sine lege (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich - w istotnym stopniu - praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej.

Trybunał Konstytucyjny przypominał również, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że - z zastrzeżeniem skarżonych przepisów prawnych - w dalszych rozważaniach dotyczących podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznaną pokrycia w ujawnionych źródłach, odwoływał się do u.p.d.o.f. i o.p. w wersjach aktualnie obowiązujących, co - mając na uwadze, iż ich podstawowe konstrukcje pojęciowe nie uległy zmianie na przestrzeni lat - nie wpłynęło na wynik prowadzonej analizy, a pozwoliło uniknąć niepotrzebnych komplikacji.

Mając na uwadze złożoność rozpatrywanej materii, należy uprzedzić, że w toku prowadzonej analizy zostało omówionych kilka zagadnień i związanych z nimi poważnych

zastrzeżeń. Trybunał Konstytucyjny odniósł się, w kolejności, do następujących zagadnień: pojęcia przychodu nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych (w tym czynienia wydatków i gromadzenia mienia jako zewnętrznych znamion wystąpienia takiego przychodu oraz braku pokrycia w przychodach opodatkowanych i wolnych od opodatkowania), biegu terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych, ciężaru dowodu w postępowaniu dotyczącym wskazanego podatku, obowiązku przechowywania dokumentacji podatkowej, opodatkowania przychodów wynikających z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy oraz zbiegu instytucji ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych i określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Wskazane zagadnienia były wielokrotnie rozważane w praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych, chociaż należy zauważyć, że nie doprowadziło to do zadowalającego rozstrzygnięcia związanych z nimi wątpliwości. Z jednej strony niektóre szczegółowe problemy interpretacyjne (np. związane z biegiem terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych) nie zostały należycie dostrzeżone, a z drugiej strony większość spornych kwestii rozstrzygnięto z naruszeniem zasady *in dubio pro tributario*, mającej konstytucyjne uzasadnienie.”<sup>14</sup>

Z art. 2 Konstytucji RPO wynika również, iż „Zasada demokratycznego państwa prawnego oznacza również konieczność zapewnienia pewności co do prawa. Tym samym postępowania nadzwyczajne, mające służyć wzruszeniu ostatecznych decyzji i postanowień, mogą dotyczyć tylko najpoważniejszych wad tych aktów lub poważnych wad postępowania. Nie mogą one zastępować kontroli instancyjnej i prowadzić do ponownego rozpoznania sprawy.”<sup>15</sup>

### **3. Zasada równej ochrony praw majątkowych w Konstytucji RP.**

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji RP zapewnia równą ochronę prawa własności i innych praw majątkowych oraz ich dziedziczenia. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 5 września 2006 r.: „konstytucyjne prawo własności zagwarantowane w art. 21 i art. 64 Konstytucji obejmuje m.in. uprawnienie do korzystania z rzeczy i do rozporządzania rzeczą, a także zakaz ingerencji innych podmiotów w sferę uprawnień właściciela. Prawo własności obejmuje w szczególności uprawnienie do swobodnego kształtowania stosunków prawnych dotyczących danej rzeczy oraz zbywania tej rzeczy na zasadach określonych w sposób wolny od ingerencji podmiotów trzecich.”<sup>16</sup>

Z kolei w cytowanym wyżej wyroku SK 18/09 Trybunał wskazał, iż „Należy zauważyć, że każdy z trzech ustępów art. 64 Konstytucji reguluje odmienny zakres zagadnień związanych z prawem własności. Art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym jej art. 64 ust. 2 doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. Zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności zostało uregulowane z kolei w art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty. Granice możliwych ograniczeń pozostałych praw majątkowych wynikają

<sup>14</sup> OTK-A 2013/6/80.

<sup>15</sup> Wyrok NSA z dnia 5 października 2017 r., sygn. akt II FSK 1286/17.

<sup>16</sup> Sygn. akt K 51/05, opubl. w OTK-A 8/2006.

*z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, z zastrzeżeniem, że omawiany przepis, w zakresie nieuregulowanym w jej art. 64 ust. 3, odnosi się również - jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego - do ingerencji w prawo własności."*

#### **4. Uzasadnienie niezgodności skarżonej normy prawnej ze wskazanymi zasadami konstytucyjnymi.**

W pierwszej kolejności zauważyć należy, iż norma, jak zawarta jest w skarżonym przepisie jest niezgodna z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi, gdyż nieznaną 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.

Skarżony przepis zawarty jest w artykule ustawy zawierającym tzw. słowniczek ustawowy, a więc w załączeniu mającym tłumaczyć pojęcia w niej używane. Przepis ten definiuje przy tym jednocześnie i w ten sam sposób działalność gospodarczą i pozarolniczą działalność gospodarczą, które na gruncie tej ustawy nie są pojęciami synonimicznymi. Używa ich bowiem wielokrotnie traktując jako odrębne reżimy prawne. Oznacza to zatem, że za pomocą tego samego opisu oraz tych samych kryteriów zdefiniowano dwa różne pojęcia. Podatnik zatem spełniający te kryteria nie jest w stanie rozstrzygnąć, czy dotyczyć go będą przepis o działalności gospodarczej czy o pozarolniczej działalności gospodarczej. Braki w redakcji tego przepisu idą jednak dalej. Kryteria te spełniać mogą bowiem podmioty osiągające także przychody z innych źródeł niż działalność gospodarcza, gdyż przepis ten nie zawiera kryteriów pozwalających na odróżnienie przychodów z tego źródła i pozostałych wymienionych w art. 10 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Także bowiem dalsza część tego przepisu charakteryzuje się redakcją niespójną lub nawet wewnątrznie sprzeczną:

- 1) po pierwsze charakteryzuje czym ma cechować się dana działalność wymieniając pozytywne przesłanki tej działalności<sup>17</sup>,
- 2) żeby następnie wskazać przesłankę negatywną<sup>18</sup>

- co nie pozwala podatnikom na odróżnić, kiedy ich aktywność analogiczna do wskazanej w sposób pozytywny mieści się we wskazanych w drugiej części definicji źródłach przychodu. Innymi słowy podatnik na podstawie lektury tego przepisu nie jest w stanie odpowiedzieć 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<sup>19</sup> „innych źródeł”. Analogiczne bowiem cechy, jak wymienione w

---

<sup>17</sup> „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.”

<sup>18</sup> „z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.”

<sup>19</sup> Art. 10 pkt 9 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

pozytywnej części omawianej definicji mają nie tylko aktywności zaliczone w ww. źródła przychodów, ale także działy specjalne produkcji rolnej, a nawet stosunek pracy.

Niniejsza sprawa, w której NSA wydał wyrok z dnia 2 lutego 2018 r. jest tego najlepszym, ale nie jedynym przykładem negatywnych konsekwencji niedbałej redakcji art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Tylko bowiem w przypadku kontraktów menedżerskich Ustawodawca wprost przewidział niemożliwość zaliczenia ich do źródła przychodu działalność gospodarcza, nawet jeżeli spełniają warunki definicyjnej jej prowadzenia. Zgodność z art. 2 Konstytucji RP takiego rozwiązania, w sposób jasny przesądzający o zaliczeniu przychodów do określonego źródła, potwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 19 lipca 2007 r., sygn. akt K 11/06. Z kolei w przypadku dochodów z najmu od kilku lat trwa nierozstrzygnięty spór pomiędzy podatnikami i organami skarbowymi odnośnie rozliczania ich w ramach działalności gospodarczej lub dochodów z najmu i stosunków o podobnym charakterze (art. 10 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.). O ile nie jest to przedmiotem niniejszej skargi, to pokazuje braki w sformułowaniu przepisu art. 5a pkt 6 powołanej ustawy – który nie daje pewności odnośnie tego, czy dany przychód osiągnięty z działalności gospodarczej, czy też z innego, opodatkowanego na odmiennych zasadach źródła przychodu.

Nie można jednak rozstrzygnięcia w pozostałych przypadkach, czy jest wykonywana działalność gospodarcza w rozumieniu ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., czy też przychód pochodzi z innego źródła, powoduje, że sądy zastępują Ustawodawcę w tym rozstrzygnięciu<sup>20</sup>, co jest niedopuszczalne w przyjętym w Polsce modelu źródeł prawa. Wynika to z opisanej redakcji art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r., który zamiast definiować działalność gospodarczą - niczego nie wyjaśnia.

W świetle zarówno art. 2, jak i art. 217 Konstytucji powoduje to poważne konsekwencje prawne, co wynika z konstrukcji opodatkowania dochodów osób fizycznych. Sam przedmiot opodatkowania – przychód – nie jest bowiem w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. zdefiniowany. Zamiast tego, w art. 10 tej ustawy wymieniono źródła przychodów, ale nie ich definiując<sup>21</sup>. Rozgraniczenie tych źródeł wymaga rozgraniczenia z uwagi na konsekwencje prawne tego podziału, takie jak:

- możliwość lub konieczność opodatkowania ryczałtowego,
- możliwość zastosowania zwolnień przedmiotowych,
- technika arytmetyczna i podmioty zobowiązane do odprowadzania zaliczek na podatek,
- możliwość wyboru stawek innych niż progresywna,
- kwestia w ogóle podlegania opodatkowaniu.

**Ta ostatnia wystąpiła w niniejszej sprawie, co tylko podkreśla wagę problemu. Wniosek bowiem, czy otrzymana zapłata jest w ogóle przychodem opodatkowanym tym podatkiem, czy mu nie podlega, ma najdalej idące konsekwencje prawne na gruncie tego podatku.**

Niepewność podatników, czy po upływie 5 lat od zakupu powstanie przychód z tytułu zbycia tych nieruchomości czy nie, w istotny sposób narusza zasadę pewności

---

<sup>20</sup> Por. zarówno orzecznictwo powołane w wyroku NSA w przedmiocie dochodów ze sprzedaży majątku, jak i niejednolitą linię orzecznictwą w przedmiocie dochodów z wynajmu.

<sup>21</sup> Jest to raczej ich opisowe określenie, a tylko niektóre źródła przychodów doczekały się definicji.

prawa w kontekście także zobowiązań podatkowych. Jak bowiem zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku SK 18/09: „Z art. 2 Konstytucji wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu - wraz z upływem czasu - stanu niepewności. Z aksjologii konstytucyjnej opartej na fundamencie przyrodzonej oraz niezbywalnej godności człowieka (art. 30 Konstytucji) wynika obowiązek tworzenia prawa zorientowanego na dobro każdej osoby ludzkiej. Chociaż nie wyklucza to ustanowienia adekwatnych i dolegliwych sankcji w razie naruszenia prawa, nie mogą one prowadzić do ekonomicznego uzależnienia jednostki od państwa.

Trybunał zwrócił uwagę, że upływ czasu wywołuje w prawie podatkowym dwojakiego rodzaju skutki, które nie są bez wpływu na ocenę konstytucyjności przepisów normujących powstawanie i egzekwowanie należności podatkowych.

Po pierwsze, jeżeli organy podatkowe w okresie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wykonywały w stosunku do podatnika żadnych czynności ukierunkowanych na kontrolę albo ewentualną egzekucję należności, upływ czasu może zasadnie wzmacniać domniemanie prawidłowości rozliczenia się podatnika z zobowiązania podatkowego. Należy przy tym zauważyć, że organy podatkowe dysponują szerokimi kompetencjami kontrolnymi.

Po drugie, długi termin przedawnienia, wyznaczający jednocześnie horyzont czasowy prowadzenia przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej postępowań względem podatników, może rodzić trudności w rzetelnym ich przeprowadzeniu, stając się w rezultacie swoistą pułapką również na uczciwych podatników. Z upływem lat coraz trudniej bowiem udowodnić pochodzenie majątku czy prawidłowość rozliczenia się z podatków. Racjonalny ustawodawca nie może bowiem wymagać od podatników przechowywania dokumentów i zabezpieczania dowodów wywiązywania się z obowiązków podatkowych przez nadmiernie długi czas. Im dłuższy będzie okres wymagalności należności, tym większe istnieje ryzyko, że rozwiązania prawa materialnego i procesowego związane z rozliczeniem i dochodzeniem zobowiązań podatkowych, odpowiadające standardom wynikającym m.in. z art. 2 Konstytucji w chwili powstania zobowiązania podatkowego oraz przez pewien czas potem, z biegiem lat - ze względu na wynikające z tego skutki choćby dla możliwości dowodowych - mogą przestać spełniać wymóg konstytucyjności. Wówczas narastać będzie ryzyko, że zbyt dużo osób, które nawet poprawnie rozliczyły się z ciężących na nich zobowiązań podatkowych, nie będzie w stanie udowodnić wielu okoliczności, ważnych dla oceny istnienia bądź nieistnienia zobowiązania.

Trzeba też zauważyć, że zbyt długi okres przedawnienia w prawie podatkowym nie stymuluje organów podatkowych do sprawnego podejmowania czynności sprawdzających i kontrolnych, zmierzających do wyegzekwowania należnych państwu podatków.

Trybunał Konstytucyjny przyjął w konsekwencji, że mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia, jak również ekspektatywy takiego prawa, ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdyby w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość, nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należnej wysokości. W ocenie Trybunału, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków - jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym - nie stanowi jednak wystarczającej przestanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecia. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wymagającą uwzględnienia wartość konstytucyjną. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

Zawarte w omawianym orzeczeniu stanowisko Trybunału miało stanowić dla ustawodawcy wyraźne przypomnienie o konieczności przestrzegania gwarancyjnych wymogów wynikających z zasady demokratycznego państwa prawa w procesie stanowienia prawa podatkowego i kształtowania mechanizmów powstawania i egzekwowania danin publicznych." Wywody te dotyczyły przedawnienia zobowiązań podatkowych, ale odnieść je można wprost do instytucji przewidzianej w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.: wyłączenie powstania przychodu po upływie 5 lat od jej nabycia – **chyba że jest to przychód z działalności gospodarczej**. Niejasne i nieznanne na moment nabycia nieruchomości kryteria zaliczenia późniejszej sprzedaży do źródła przychodu działalność gospodarcza i jego rozgraniczenia od pozostałych źródeł wskazanych w powołanym przepisie powodują stan niepewności prawnej dla podatników, którzy mogą być uznani za „handlowców” prowadzących działalność gospodarczą nawet po upływie 7 lat lub więcej od nabycia nieruchomości.

Ani zatem przepis ten nie jest precyzyjny, nie określa też ani jakie przychody zawsze podlegają opodatkowaniu w ramach źródła „działalność gospodarcza”, ani też jak 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 mogą być uznane za zgodne z konstytucyjną zasadą państwa prawnego i zasady ochrony prawa własności. Jak bowiem czytamy w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r.: *„Zaskarżony w niniejszym postępowaniu art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT jest właśnie przejawem tego rodzaju nadmiernego formalizmu prawnego ograniczającego swobodę kształtowania warunków umowy sprzedaży. W sprawie skarżącej nie było bowiem wątpliwości, że wcześniejsza zapłata została dokonana za konkretną, wystawioną później fakturę VAT RR, gdyż w treści tej faktury zamieszczono szczegółowe informacje identyfikujące dokonany przelew. Mimo to skarżąca została pozbawiona prawa do odliczenia podatku naliczonego tylko dlatego, że nie podała w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty numeru i daty wystawienia faktury VAT RR. Tym samym skarżąca, która w uzgodnieniu z rolnikiem zapłaciła przed odbiorem towaru i wystawieniem faktury, została przez ustawodawcę za takie działanie niejako ukarana. Taką regulację prawną należy uznać za sprzeczną z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Ustawodawca przekroczył bowiem w tym wypadku konieczny i racjonalny pułap wymagań formalnych stawianych podatnikowi, który pragnie skorzystać z obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Pozbawiając podatnika owego uprawnienia, naruszył tym samym istotę konstytucyjnego prawa własności.”*<sup>22</sup>

Niejasność i brak precyzji skarżonego 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. Jak bowiem stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 listopada 2007 r.: *„Trybunał Konstytucyjny podkreślał wielokrotnie w swoich orzeczeniach, że istotny brak precyzji przepisów prawnych, powodujący ich niejasność, prowadzi często do braku określoności tych przepisów, gdyż nie można na ich gruncie skonstruować precyzyjnych*

<sup>22</sup> Sygn. akt SK 36/06, opubl. w OTK-A 2007/6/50.

norm prawnych. Niejasność przepisów i nieprecyzyjność norm prawnych - podważają zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. "Teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo" - stwierdził Trybunał w wyroku z 20 listopada 2002 r. (sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Taki stan normatywny oznacza naruszenie zasady przyzwoitej legislacji oraz bezpieczeństwa prawnego obywatela, a przez to, naruszenie zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, tj. zasad tkwiących w fundamentalnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego, zawartej w art. 2 Konstytucji. (...)Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, jakie znaczenie ma naruszenie art. 2 Konstytucji na gruncie prawa podatkowego. Trybunał uzasadniał, że nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, wywodzony z tych zasad, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową.

W wyroku z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33) Trybunał podkreślił, że "naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań". A w wyroku z 4 kwietnia 2005 r., sygn. SK 7/03 (OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 19) TK wskazał, że niejasność zwrotu: "przejsście zakładu pracy na nowego pracodawcę", zamieszczonego w art. 23<sup>1</sup> § 1 kodeksu pracy, prowadzi do pominięcia elementu współodpowiedzialności dotychczasowego pracodawcy (Skarbu Państwa) i w rezultacie do niepewności następstw prawnych tej regulacji. Trybunał przypominał też, że "dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego" (zob. również wyroki: z 10 listopada 1998 r., sygn. K. 39/97, OTK ZU nr 6/1998, poz. 99; z 13 lutego 2001 r., sygn. K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30).

Trybunał zwracał w tym kontekście uwagę na szczególne znaczenie art. 84 Konstytucji stanowiącego, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Z treści normatywnych tego przepisu wynika również obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości. (...)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 ocenie Trybunału Konstytucyjnego analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciężących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku".<sup>23</sup>

W tym samym wyroku Trybunał Konstytucyjny opisał również, dlaczego niejasny i nieprecyzyjny przepis podatkowy niezgodny jest również z normami art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP. Wyrok ten dotyczył właśnie przedmiotu opodatkowania, a przepis art. 217 Konstytucji RP przewiduje zasadę wyłączności ustawowej także w

<sup>23</sup> Sygn. akt SK 39/06, opubl. w OTK-A 2007/10/127, Dz.U.RP 2007/225/1673.

tym zakresie: „Skarżący nie wskazał co prawda w petitum skargi konstytucyjnej art. 217 Konstytucji jako wzorca kontroli konstytucyjnej, jednakże wskazał go w uzasadnieniu. Zdaniem skarżącego "ustalona w Konstytucji wyłączość ustaw w sferze regulacji dotyczących podmiotu, przedmiotu i stawki podatku, a co z tego wynika, obowiązków i praw podatnika, oznacza również niedopuszczalność formułowania przepisów w taki sposób, aby o ich znaczeniu i sposobie interpretacji decydować mogły dowolnie organy podatkowe, którym pozostawiono dowolność co do rozstrzygania, co jest podstawą opodatkowania i co może być kosztem sprzedaży lub odpłatnego zbycia przy opodatkowaniu sprzedaży nieruchomości. Skarżący przy okazji tego zarzutu wskazuje art. 217 Konstytucji jako wzorzec kontroli konstytucyjnej, podkreślając, że "Konstytucja w art. 217 wyraża zasadę wyłączności ustawowej".

Artykuł 217 Konstytucji stanowi, że "nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy". Z art. 217 Konstytucji wynika więc również, że określony musi być przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania. Określoność przedmiotu opodatkowania oznacza, że nie może być niejasności co do podstawy opodatkowania wynikającej z opodatkowania przedmiotu.

Zaskarżony przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy narusza wymóg ustawowej określoności przedmiotu opodatkowania; czyniąc przedmiotem opodatkowania sprzedaż nieruchomości i innych praw majątkowych, przepis ten nie określa precyzyjnie przychodu z tej sprzedaży, stanowiącego w świetle art. 28 ust. 2 podstawę opodatkowania podatku dochodowego, gdyż norma wynikająca z zaskarżonego przepisu jest niekompletna. W rezultacie nie jest również jasno określona sytuacja, kiedy podatnik nie jest zobowiązany do uiszczenia tego podatku.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że wyłączość drogi ustawowej w nakładaniu podatków służy stworzeniu silniejszej ochrony proceduralnej praw podatnika wobec organów władzy publicznej, a zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy rozumieć jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. W świetle orzecznictwa Trybunału, art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa (zob. wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41; zob także: W. Sokolewicz, uwagi do art. 217, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2005, s. 12-19).

Trybunał Konstytucyjny, w związku z rozpatrywaną sprawą, podtrzymuje powyższą linię orzeczniczą. Trybunał pragnie podkreślić, że powyższa analiza dotycząca skutków niejasności i braku określoności art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy dla oceny konstytucyjnej tego przepisu w świetle wzorców kontroli konstytucyjnej zawartych w art. 2 i art. 84 Konstytucji - znajduje odpowiednie zastosowanie w konfrontacji z wzorcem kontroli konstytucyjnej zawartym w art. 217. Niejasność i brak określoności zaskarżonego przepisu prowadzi do naruszenia fundamentalnej zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji. Prowadzi to również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego, w tym w szczególności przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, winny być precyzyjnie określone w ustawie. W zakresie konstytucyjnych wymogów obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217 Konstytucji, podobnie jak art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne.

Swoboda ustawodawcy w zakresie nakładania podatków, wynikająca z prowadzonej polityki gospodarczej i społecznej, ograniczona jest wymogami konstytucyjnymi, w



*szczegółności wymogami dotyczącymi precyzji norm podatkowych, konstruowanych na gruncie przepisów prawnych."*

Tym samym skarżony przepis nie spełnia ani kryteriów określonych w art. 2 Konstytucji, jak również art. 84 i 217 Konstytucji RP.

Nie negując zasady ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji) wskazać należy, iż podatek wpływa na majątek podatników. Istotą podatku dochodowego jest opodatkowania dochodu rozumianego jako nadwyżka przychodu na kosztami jego uzyskania. 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. W przypadku PP. B celem była spłata kredytu i po jej dokonaniu (2010 r.) sprzedaż ustała. 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. Zasad ponoszenia ciężarów publicznych daje bowiem Ustawodawcy prawo do opodatkowania takich przychodów, ale o to wyodrębnił źródła przychodu, aby w sposób odmienny traktować zbycie majątku służącego innym celom: czy to prowadzeniu działalności, czy to posiadaniu majątku stanowiącego zabezpieczenie na starość, w tym spłatę kredytu zaciągniętego na kupno tego zabezpieczenia. Takie okoliczności nie uzasadniają tak daleko idącego ograniczenia prawa własności, ale definicja zawarta w skarżonym przepisie już niestety tak. Jest ona bowiem tak szeroka, że w zasadzie prawie każdy przychód objęty innymi źródłami<sup>24</sup> może być potraktowany jak 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.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się powiązanie przedmiotowego obowiązku z prawami zapewnionymi podmiotom krajowym<sup>25</sup>. Jak podkreślał Trybunał: *„na wynikający z art. 84 Konstytucji obowiązek ponoszenia przez obywateli ciężarów i świadczeń publicznych, w tym określonych w ustawie podatków. Płacenie podatków jest zatem jedną z powinności obywateli wobec państwa. Każdy, z tej racji, że korzysta z różnorodnych form realizacji przez państwo zadań publicznych (np. zapewnienie bezpieczeństwa czy utrzymanie dróg) winien również uczestniczyć w ich finansowaniu. Dzięki obowiązkom podatkowym możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie konstytucyjnych praw i wolności, w tym też prawa własności. W tym kontekście należy mówić o relacyjnych związkach praw i wolności obywatelskich oraz obowiązków. Stąd też także w Konstytucji prawa i obowiązki zamieszczone zostały w jednym rozdziale, co wskazuje na ścisły związek pomiędzy nimi. Nie jest bowiem możliwe realizowanie praw bez obowiązków koniecznych m.in. dla ich zabezpieczenia (i odwrotnie). W tym zatem sensie obowiązki (w tym obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych) są konstytucyjnym korelatem praw. Bez obowiązków w stosunku do*

<sup>24</sup> Poza kontraktami menedżerskimi i stosunkiem pracy.

<sup>25</sup> Por. K 15/98.

państwa (w tym obowiązków podatkowych) nie mogłaby istnieć państwowa ochrona prawa własności.”<sup>26</sup> Podkreśla się również, iż „W art. 84 Konstytucji sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa.”<sup>27</sup>

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji wymaga, by własność i inne prawa majątkowe każdego podlegały równej dla wszystkich ochronie prawnej. Sytuacja podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy osiągnęli przychód ze zbycia nieruchomości akcji nabytych nie na podstawie oferty publicznej jest mniej korzystna niż pozostałych podatników posiadających te same cechy relewantne. Przyczyną owego pogorszenia jest sam fakt okoliczności, w jakich zbyto nieruchomość, który jednak nie różni się z 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 nie związanych 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%. Tylko P W B prowadziła działalność (w innym zakresie) i zadeklarowała rozliczanie się w ramach podatku liniowego. P. A. B, która tego nie robiła w ogóle, a jedynie zostało to stwierdzone przez organy skarbowe, została opodatkowana stawką 32%. Podatnicy, tacy jak P. A. B, nie wiedzący, że prowadzą działalność gospodarczą w zakresie handlu nieruchomościami nie mają zatem wpływu na powstanie opodatkowania i jego wysokość. Podatnika takiego spotykają nieproporcjonalne dolegliwości, polegające na:

- a) nieograniczonym czasowo opodatkowaniu, oraz
- b) konieczności odprowadzenia podatku od działalności, której nie zamierzali prowadzić bez możliwości wyboru stawki preferencyjnej, oraz
- c) konieczności zapłaty odsetek od tej zaległości.

Ma to miejsce niezależnie od tego, jakie i w jaki sposób podatnik uzyskał przychód. W stanie faktycznym, na jakim oparta jest niniejsza skarga konstytucyjna, trudne do ustalenia było, czy sprzedaż następuje jako majątku prywatnego, czy z działalności gospodarczej, tym bardziej, że organ skarbowe zaczęły PP. B kontrolę po upływie 3 lat od ostatniej sprzedaży. Wychodząc z założenia, że jest to sprzedaż majątku prywatnego, PP. B nie dbali nawet o zachowanie dokumentów dotyczących kosztów takiej sprzedaży, co byłoby naturalnym skutkiem prowadzenia działalności gospodarczej. Problem rozgraniczenia działalności gospodarczej od jej nieprowadzenia w stosunku do takich samych nieruchomości został już zauważony w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i oceniony jako niezgodny z Konstytucją: „Powyższe rozróżnienie musi uwzględniać ustawodawca stanowiący przepisy prawa podatkowego, jeżeli nie chce narazić się na zarzuty naruszenia właściwej proporcji (art. 2 Konstytucji) pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2

<sup>26</sup> Wyrok z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01.

<sup>27</sup> Sygn. K 33/01.

Konstytucji) i zasady równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji). W przeciwnym razie dojdzie do sytuacji, jaka ma miejsce w rozpatrywanej sprawie. Skarżący małżonkowie, z których jedno jest przedsiębiorcą, nabyli grunt, który nigdy nie był i nie jest wykorzystywany na cele związane z działalnością gospodarczą, a mimo to zostali zobowiązani do zapłacenia podatku od nieruchomości według stawki przewidzianej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Organ podatkowy uznał, że prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą współposiadaczem przesądza o kwalifikacji prawnopodatkowej gruntu. Przyjęta interpretacja art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. prowadzi do pobierania od podobnych, z perspektywy konstytucyjnoprawnej, gruntów - faktycznie niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - podatku od nieruchomości w różnej wysokości. Niezależnie od sposobu wykorzystania gruntu, osoba fizyczna będąca przedsiębiorcą zapłaci podatek według wyższej stawki, jeżeli tylko prowadzi działalność gospodarczą. Natomiast osoba fizyczna nieprowadząca takiej działalności zapłaci podatek według stawki niższej. Każdy z tych podatników faktycznie nie wykorzystuje gruntu na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W takiej sytuacji status przedsiębiorcy (osoby fizycznej) nie ma związku ze sposobem wykorzystania przedmiotu opodatkowania i nie wpływa na wartość gruntu. W obu wypadkach grunt nie ma związku z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z tego względu, zdaniem Trybunału, samo prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną nie jest relewantne dla opodatkowania gruntu stawką podatkową od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (określoną w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.). Zważywszy na ratio stosowania podwyższonej stawki, jaką jest potencjalna możliwość uzyskiwania przychodów z wykorzystania danych gruntów, niezbędne jest ustalenie faktycznego sposobu wykorzystania opodatkowanego gruntu, którego współposiadaczem pozostaje osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą.”<sup>28</sup>

Norma, wynikająca z tego przepisu powoduje, iż podatnicy tacy jak Skarżąca nie korzystają z takiej samej ochrony prawnej jak podatnicy, którym nie zakwestionowano faktu nieopodatkowania zbycia nieruchomości po upływie okresu 5 lat od ich sprzedaży. Przepis skarżony był jednocześnie w związku z tym sformułowany w sposób nie powalający na jego jasne, niewątpliwie zastosowanie, gdyż w wielu podobnych sprawach orzeczenia były odmienne. Tym samym skarżony przepis nie spełnia ani kryteriów określonych w art. 2 Konstytucji, jak również art. 64 ust. 1-3 oraz art. 84 i 217 Konstytucji RP.

Taki sam zatem przychód może być, w zależności od nie powiązanej 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 zorganizowani) nie powoduje powstanie 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: „Z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swoim orzecznictwie, iż powołane zasady mają szczególnie

<sup>28</sup> Wyrok z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 13/15, OTK-A 2017/85 .

doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela. Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych, Trybunał oceniał także niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. "Powoduje to bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących ten przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny (np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego" (wyrok TK z 30 października 2001 r., K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, s. 1105)."<sup>29</sup>

Takie niejednoznaczne brzmienie przepisu oznacza również naruszenie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, którą Trybunał Konstytucyjny rozumie następująco: „niezależnie od tego, czy prawodawca sformułował jednoznacznie określone przepisy prawne, czy też - uchybiając zasadom techniki prawodawczej - swój zamiysł wyraził w sposób niejasny, w obu sytuacjach możliwe wydaje się wypracowanie stabilnego stanowiska organów i sądów dotyczącego wykładni danego uregulowania; w obu wypadkach jest również możliwe, że takie uregulowanie będzie z różnych względów interpretowane rozbieżnie, chociaż nie ulega wątpliwości, iż w razie zastosowania się przez prawodawcę do kanonu zasad legislacyjnych, ryzyko powstania rozbieżności jest zdecydowanie mniejsze. Zasadność przedstawionego stanowiska została już zresztą jednoznacznie potwierdzona w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w odniesieniu do zasady poprawnej legislacji, przy czym - co oczywiste - zawarte w nim ustalenia można odnieść tym bardziej do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych.

Jak stwierdzono w wyroku o sygn. P 33/09, "z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo

<sup>29</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 45/02, OTK-A 2004/4/30.

karne), pewna regulacja jest stosowana per analogiam bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię względnie zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednio uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo - jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego - nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad nullum crimen sine lege czy nullum tributum sine lege (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbatwienia ich - w istotnym stopniu - praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej". W omawianym wyroku podkreślono przy tym, że podjęte rozstrzygnięcie nie skutkuje niedopuszczalnością zbadania konstytucyjności skarżonych regulacji w kontekście tego samego zarzutu, "jeśli w drodze trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni zostanie im ostatecznie nadane znaczenie sprzeczne z ustaleniami poczynionymi przez Trybunał Konstytucyjny, co powodowałoby usankcjonowanie analogicznego bądź rozszerzającego stosowania u.p.o.l. na niekorzyść podatników. W praktyce orzeczniczej Trybunału miała już zresztą miejsce sytuacja, gdy - ze względu na możliwość zinterpretowania określonego przepisu prawnego w sposób odpowiadający standardom wyznaczonym przez ustawę zasadniczą - stwierdzono jego zgodność z Konstytucją, a następnie na skutek przesądzenia w praktyce stosowania prawa konstytucyjnie nieakceptowalnego rozumienia tego przepisu orzeczono, że narusza on ustawę zasadniczą (zob. orzeczenia TK dotyczące art. 401<sup>1</sup> kodeksu postępowania cywilnego w dawnym brzmieniu: wyrok z 2 marca 2004 r., sygn. SK 53/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 16, oraz wyrok z 27 października 2004 r., sygn. SK 1/04, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 96)".

Jeszcze dobitniej myśl tę wyrażono w wyroku o sygn. SK 18/09, w którym podkreślono, że: "w wypadku regulacji niejasnych i nieprecyzyjnych władza prawodawcza nie może pozostawać bezczynna, oczekując na wypracowanie określonych rozwiązań w praktyce. Jako odpowiedzialna za obowiązujący stan prawny, ma ona obowiązek monitorowania sposobu stosowania stanowionych przez nią przepisów prawnych oraz eliminowania obciążających je wad, które ujawniają się w toku rozstrzygania określonych spraw. Zagadnienie to ma szczególne znaczenie wówczas, gdy na bazie niejednoznacznych regulacji kwestie sporne są przesądzane na niekorzyść jednostek. W takich sytuacjach nawet ugruntowana i jednolita praktyka orzecznicza nie niweluje zastrzeżeń związanych z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego". Nawet zatem jeżeli uznać szerokie rozumienie pojęcia działalności gospodarczej za dominujące w orzecznictwie sądów administracyjnych, to jednak jego niejasne, szerokie i nierozgraniczone od innych źródeł przychodów rozumienie, nie pozwala na stwierdzenie jego konstytucyjności

także w świetle zasady szczególnej określoności regulacji daninowych. To co bowiem niniejsza sprawa udowadnia, to właśnie brak szczególności zakresie tej pojęcia. To zaś prowadzi do jedyne go możliwego rozstrzygnięcia, które zresztą zauważył NSA w innym ze swoich rozstrzygnięć: „Nie można zaakceptować sytuacji, w której w celu zapewnienia szczelności systemu podatkowego organy podatkowe w drodze wykładni prawa dokonują za ustawodawcę korekty unormowań podatkowych. Działania takie - zgodnie z art. 217 Konstytucji RP - należą do sfery wyłącznej kompetencji organów władzy ustawodawczej. Ponieważ powołany przepis, interpretowany łącznie z art. 2 i art. 7 Konstytucji RP, stanowi w polskim systemie prawa podatkowego fundament ochrony jednostki przed przejawami arbitralności władz podatkowych, należy mu przyznać bezwzględne pierwszeństwo w sytuacji kolizji z art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji RP. To władza publiczna, a nie podległe jej podmioty, musi ponosić konsekwencje niedoskonałego ukształtowania regulacji podatkowej.”<sup>30</sup>

Z tych względów, kierując się wykładnią prawa podatkowego dokonaną przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2004 r.<sup>31</sup>, zaskarżony przepis uznać należy za niezgodny z: art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Załączniki:

- 1) pełnomocnictwo;
- 2) kopia wyroków NSA wraz z uzasadnieniem;
- 3) kopia wyroków WSA wraz z uzasadnieniem;
- 4) dokument potwierdzający datę odbioru ostatecznego rozstrzygnięcia
- 5) 11 (jedenaście) odpisów skargi wraz z załącznikami (odpisami pełnomocnictw oraz wyrokami).

Prof. dr hab. Witold Modzelewski  
Radca Prawny  
Nr wpisu WAWA-3954

<sup>30</sup> Wyrok z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 828/15.

<sup>31</sup> Sygn. Akt SK 22/03, opubl. w OTK-A 6/2004.