



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 11 marca 2021 r.

Pozycja 10

POSTANOWIENIE z dnia 25 lutego 2021 r. Sygn. akt SK 54/20

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Krystyna Pawłowicz – przewodniczący
Stanisław Piotrowicz
Julia Przyłębska – sprawozdawca
Bartłomiej Sochański
Rafał Wojciechowski,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 25 lutego 2021 r., skargi konstytucyjnej A.B. o zbadanie zgodności:

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 art. 2 w związku z art. 84 i art. 217, art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 oraz art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 27 marca 2018 r., wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 29 marca 2018 r. (data nadania), A.B. (dalej: skarżąca) wystąpiła o stwierdzenie, że 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.; dalej: u.p.d.o.f.) jest niezgodny 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” (*petitum* skargi konstytucyjnej).

1.1. Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującą sprawą:

Skarżąca otrzymała od męża w 2000 r. połowę nabytych przez niego gruntów rolnych, które następnie w latach 2001-2007 małżonkowie częściowo sprzedali. Małżonkowie mieli wyłączoną małżeńską wspólność majątkową, nie prowadzili rolnego gospodarstwa rodzinnego, toteż nie spełniali warunków do uznania ich za rolników indywidualnych. Organ kontroli skarbowej ustalił, że mąż skarżącej zakupił grunty o łącznej powierzchni 81,5595 ha za cenę 2 715 000 zł, zaś w 2007 r. skarżąca wraz z mężem sprzedali działki o łącznej powierzchni 8,7551 ha, uzyskując przychód w wysokości 3 803 885 zł.

W decyzji z 16 października 2014 r. (nr [...]) Dyrektor Izby Skarbowej w S. (dalej: Dyrektor Izby) utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w S. z 19 marca 2014 r. (nr [...]), określając wysokość zobowiązania podatkowego skarżącej z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2007 r. w wysokości 732 477 zł. Organy kontroli skarbowej uznały, że dokonane przez skarżącą czynności, tj. m.in. podział posiadanej nieruchomości na szereg mniejszych działek, stworzenie strony internetowej z informacją o ofercie sprzedaży nieruchomości, a następnie sprzedaż działek, były podejmowane w ramach pozarolniczej działalności gospodarczej stosownie do art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Organy oceniły, że całokształt działań podjętych przez skarżącą i jej męża świadczy o zorganizowanym, zarobkowym, profesjonalnym i ciągłym charakterze, w związku z czym spełnia wszystkie przesłanki uznania tych działań jako typowych dla działalności gospodarczej. W związku z tym przychód uzyskany z tytułu sprzedaży nieruchomości należało zakwalifikować do źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (pozarolnicza działalność gospodarcza).

Skarżąca wniosła skargę na decyzję Dyrektora Izby do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S. (dalej: WSA), który w wyroku z 7 października 2015 r. (sygn. akt [...]) oddalił ją. W uzasadnieniu wyroku WSA, odwołując się do definicji działalności gospodarczej oraz dotychczasowego orzecznictwa sądów administracyjnych, a także oceniając charakter prowadzonej w 2007 r. przez skarżącą działalności, uznał, że spełniła ona przesłanki uznania jej za osobę prowadzącą działalność gospodarczą. Orzeczenie to zostało utrzymane w mocy na podstawie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 lutego 2018 r. (sygn. akt [...]).

1.2. W skardze konstytucyjnej skarżąca wskazała, że zgodnie z dokonaną przez Naczelnego Sąd Administracyjny wykładnią art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., „sprzedając działki gruntu wcześniej zakupionego jako całość na kredyt w celu uzyskania zarobku, w sposób powtarzalny, przy minimalnym poziomie zorganizowania (własne ogłoszenia internetowe o sprzedaży), (...) prowadziła [ona] działalność gospodarczą, co uniemożliwia potraktowanie [jej] 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, s 5).

Zdaniem skarżącej, powyższa norma jest niezgodna z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi, ponieważ nieznany jest jej zakres, zaś sama definicja działalności gospodarczej jest niejasna. Sformułowanie zakwestionowanego przepisu narusza zasadę prawidłowej legislacji, obowiązującą w demokratycznym państwie prawnym. Uważa też, że art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. definiuje „jednocześnie i w ten sam sposób działalność gospodarczą i pozarolniczą działalność gospodarczą”, co oznacza, że podatnik spełniający te kryteria nie jest w stanie rozstrzygnąć, czy dotyczyć go będą przepisy o działalności gospodarczej, czy o działalności pozarolniczej. Co

więcej, warunki te mogą spełniać 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 przychodów wymienionych w art. 10 u.p.d.o.f. W konsekwencji podatnik, na podstawie analizy tego przepisu, nie jest w stanie odpowiedzieć na pytanie, czy jego działania generują przychody ze źródła „działalność gospodarcza”, czy też z innych źródeł, np. sprzedaży składników majątku prywatnego, najmu czy działalności wykonywanej osobiście. Toteż, według skarżącej, art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. nie odpowiada kryteriom, jakie powinny spełniać normy prawa daninowego, wywodzonym z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Skarżąca zarzuca kwestionowanej regulacji także naruszenie prawa do równej ochrony własności. Jej zdaniem, norma wynikająca z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. powoduje, że podatnicy tacy jak ona nie korzystają z takiej samej ochrony prawnej jak podatnicy, którym nie zakwestionowano nieopodatkowania zbycia nieruchomości po upływie 5 lat od ich nabycia. Tacy sami podatnicy, dokonujący takich samych czynności, podlegają więc różnej ochronie prawnej.

2. Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 28 sierpnia 2018 r. skarżąca została wezwana do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez przedłożenie wydanych w jej sprawie decyzji organów kontroli skarbowej, potwierdzających wyczerpanie drogi prawnej w sprawie.

W piśmie z 7 września 2018 r. (data nadania) pełnomocnik skarżącej odpowiedział na powyższe wezwanie.

3. W piśmie z 10 czerwca 2019 r. pełnomocnik skarżącej poinformował Trybunał Konstytucyjny o śmierci skarżącej oraz o toczącym się postępowaniu spadkowym.

Na podstawie postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z 11 grudnia 2019 r., sygn. Ts 52/18 postępowanie w sprawie zostało zawieszono zgodnie z art. 174 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2019 r. poz. 1460, ze zm.) w związku z art. 36 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393).

W piśmie z 5 lutego 2020 r. pełnomocnik skarżącej, działając w imieniu A.A.K. – spadkobierczyni skarżącej – przedłożył postanowienie Sądu Rejonowego w K. z 18 grudnia 2019 r., sygn. akt [...], o stwierdzeniu nabycia spadku po skarżącej opatrzone klauzulą prawomocności w celu podjęcia zawieszono postępowania. Do pisma dołączone zostało pełnomocnictwo A.K. do reprezentowania jej przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie o sygn. Ts 52/18.

Na podstawie postanowienia z 8 maja 2020 r. Trybunał Konstytucyjny podjął zawieszono postępowanie w sprawie o sygn. Ts 52/18.

4. W postanowieniu z 8 maja 2020 r., sygn. Ts 52/18 (OTK ZU B/2020, poz. 225), Trybunał nadał skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

5. W piśmie z 10 czerwca 2020 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

6. W piśmie z 16 czerwca 2020 r. reprezentujący Sejm Marszałek wniósł o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku, a w wypadku nieuwzględnienia przez Trybunał Konstytucyjny wniosku o umorzenie postępowania, o stwierdzenie, że art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 2 oraz z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji, oraz

o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

7. W piśmie z 18 stycznia 2021 r. Prokurator Generalny wniósł o stwierdzenie, że art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji, oraz o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot kontroli.

Przedmiotem skargi konstytucyjnej jest 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.; obecnie: Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.).

Zakwestionowany przepis ma następujące brzmienie: „Ilekc 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; (...)

Z kolei art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f., do którego odwołuje się kwestionowany przepis, stanowi: „Źródłami przychodów są:

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

piło 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 (...).”

Przedmiotem kontroli jest przepis będący tzw. definicją legalną, określającą sposób rozumienia poszczególnych występujących w ustawie pojęć. W świetle orzecznictwa Trybunału przepisy prawa formułujące definicje legalne, w zakresie, w jakim ustanawiają normę nakazującą przyjmowanie określonego rozumienia pojęcia, mogą podlegać kontroli Trybunału, także w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną (por. wyrok z 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81).

2. Analiza formalnoprawna.

2.1. W postanowieniu z 8 maja 2020 r., sygn. Ts 52/18, Trybunał Konstytucyjny nadał skardze konstytucyjnej dalszy bieg. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, skład rozpoznający sprawę merytorycznie nie jest związany postanowieniem wydanym na etapie kontroli wstępnej. Na każdym etapie postępowania istnieje bowiem konieczność badania, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek procesowych, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem postępowania (zob. np. postanowienie z 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU A/2019, poz. 8).

2.2. Trybunał Konstytucyjny przypomina, że skarga konstytucyjna, tak jak każde pismo procesowe wniesione do Trybunału, musi spełniać wymagania formalne określone w ustawie z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: uotpTK). Jednym z wymogów, zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 3 uotpTK, jest „uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie”.

W swoim dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wyjaśnił, że uzasadnienie zarzutu polega na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach kontroli. „[P]rzesłanka 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 z 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78). Co istotne, ciężar dowodu w procedurze kontroli norm prawnych spoczywa na podmiocie inicjującym postępowanie. Z obowiązku poprawnego wykonania powinności uzasadnienia zarzutu z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie nie może przy tym zwolnić skarżącego, działający z własnej inicjatywy, Trybunał Konstytucyjny, który – zgodnie z zasadą wyrażoną w art. 67 ust. 1 uotpTK – związany jest zakresem zaskarżenia wskazanym w skardze konstytucyjnej. Nałożony przez ustawodawcę na Trybunał obowiązek zbadania w toku postępowania wszystkich istotnych okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy (art. 69 ust. 1 uotpTK) oraz brak związania Trybunału wnioskami dowodowymi uczestników postępowania (art. 69 ust. 3 uotpTK) nie zmieniają rozkładu ciężaru dowodu w postępowaniu przed Trybunałem. Określone w art. 69 uotpTK reguły postępowania mają zastosowanie dopiero wówczas, gdy podmiot inicjujący postępowanie wykazał się należyłą starannością,

spełniając wszystkie konstytucyjne i ustawowe warunki formalne niezbędne do zainicjowania postępowania przed Trybunałem.

2.3. Podstawowymi zarzutami sformułowanymi w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej względem art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. są „nieznany zakres tej regulacji” oraz niejasna „definicja kluczowego pojęcia «działalności gospodarczej»” (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, s. 11). Skarżąca argumentuje, że „[t]akie 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 (...) jest bardzo szeroka” (*ibidem*). Zdaniem skarżącej, uniemożliwia to podatnikom podatku dochodowego ustalenie, czy przychody uzyskane przez nich ze sprzedaży nieruchomości powinny zostać zakwalifikowane do przychodów ze źródła 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 tego ustępu. „Nie możliwość (...) rozstrzygnięcia (...), czy jest wykonywana działalność gospodarcza (...), czy też przychód pochodzi z innego źródła, powoduje, że sądy zastępują Ustawodawcę w tym rozstrzygnięciu, co jest niedopuszczalne w przyjętym w Polsce modelu źródeł prawa” (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, s. 12).

Niezgodność art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. z zasadami poprawnej legislacji i szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego, wywodzonymi z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji, prowadzi także, zdaniem skarżącej, do naruszenia jej prawa własności. Wskutek nieokreśloności kwestionowanego przepisu organy kontroli skarbowej uznały bowiem prowadzone przez nią działania w postaci sprzedaży nieruchomości za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., a w konsekwencji określiły podatek dochodowy z tytułu uzyskanych ze sprzedaży przychodów, co spowodowało uszczerbek w majątku skarżącej, wbrew konstytucyjnej zasadzie ochrony prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji).

2.4. W świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału, naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi przewidzieć prawnych konsekwencji jego zachowań. W praktyce niejasność przepisu prowadzi zazwyczaj do niepewności sytuacji prawnej adresata normy oraz do tego, że sytuacja ta jest kształtowana przez organy stosujące prawo. Z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego oraz utratę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa (zob. wyroki z: 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99, OTK ZU nr 1/2000, poz. 2; 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51; 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, poz. 217; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33).

Trybunał Konstytucyjny przypomina jednocześnie, że zarzut nieokreśloności przepisu można postawić tylko wtedy, kiedy stosując podstawowe metody wykładni, nie można stwierdzić, jakie jest jego znaczenie. Tym samym nawet zastosowanie przez sądy wykładni systemowej czy celowościowej w żaden sposób nie uzasadnia uznania przepisu za niejednoznaczny. Nie można uznać, że każdy przepis, przy interpretacji którego podmiot stosujący prawo (zwłaszcza sąd) jest zmuszony sięgnąć do pozajęzykowych metod wykładni, jest automatycznie niezgodny z zasadą określoności. Każdy akt prawny (czy konkretny przepis prawny) zawiera bowiem pojęcia o mniejszym lub większym stopniu nieokreśloności. Zapobiega to nadmiernej kazuistyce prawa. Jeżeli przy tym poszczególne metody wykładni, stosowane w trakcie orzekania, dają możliwość jednoznacznej interpretacji danego przepisu, to nie ma podstaw do formułowania wątpliwości konstytucyjnych. Dopiero taki poziom niejasności przepisów prawnych, który nawet przy wykorzystaniu wszystkich przyjętych metod wykładni uniemożliwia ich interpretację, może stanowić samoistną przesłankę niekonstytu-

cyjności tej regulacji (zob. postanowienie z 2 lutego 2012 r., sygn. SK 14/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 17).

Kryterium pozwalającym stwierdzić, czy dany przepis jest niejasny, jest powodowanie trudności jego interpretacji i stosowania, a podstawowym wyznacznikiem jest tu zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć, opartych na tym samym przepisie. A więc uzasadnienie tak sformułowanego zarzutu musi prowadzić do wykazania, że w podobnych stanach faktycznych zapadały różne orzeczenia organów stosujących prawo. Nie wystarczy tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie niejasności tekstu prawa, wynikające z posłużenia się przez ustawodawcę wyrażeniem czy zwrotem niedookreślonym.

W rozpatrywanej skardze konstytucyjnej uczynienie zadość warunkowi sformułowanemu w art. 53 ust. 1 pkt 3 uotpTK wymagałoby zatem powołania orzeczeń sądów administracyjnych, w których w zbliżonych stanach faktycznych zapadły inne orzeczenia niż wydane w sprawie skarżącej.

2.5. Mając na uwadze przedstawiony wyżej warunek formalny uzasadnienia zarzutu z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie w sytuacji, gdy zarzut dotyczy niejasności przepisu, Trybunał przeanalizował w tym zakresie rozpoznawaną skargę konstytucyjną.

Uzasadnienie skargi konstytucyjnej zawarte jest na 22 stronach. Większość wywodów poświęcona jest analizie powołanych w skardze wzorców konstytucyjnych, przy czym analiza ta ogranicza się do zacytowania orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego interpretującego zasady poprawnej legislacji oraz określoności przepisów prawa daninowego (zob. uzasadnienie skargi konstytucyjnej, s. 5-11, 14-16, 19-21).

Punkt 4 uzasadnienia skargi, zawarty na s. 11-22, zatytułowany jest „Uzasadnienie niezgodności skarżonej normy prawnej ze wskazanymi zasadami konstytucyjnymi”. Jego znaczna część została jednak poświęcona cytatom z orzecznictwa Trybunału dotyczącego zasady określoności przepisów prawa podatkowego (zob. s. 14-16 oraz 19-21). Przywołanie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego dotyczących przepisów Konstytucji powołanych jako wzorce kontroli nie stanowi jednak spełnienia warunku formalnego, o którym mowa w art. 53 ust. 1 pkt 3 uotpTK.

W analizowanym fragmencie skargi konstytucyjnej skarżąca nie powołała żadnego orzecznictwa sądów administracyjnych, na podstawie którego możliwe byłoby zbadanie zasadności zarzutu nieokreśloności definicji „działalności gospodarczej” zawartej w kwestionowanym art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Skarżąca sformułowała jedynie ogólne stwierdzenie, że definicja ta, przyjęta przez Naczelny Sąd Administracyjny, jest bardzo szeroka, przy czym zastrzegła, że jej nie kwestionuje (uzasadnienie skargi, s. 11). Następnie dokonała własnej wykładni kwestionowanego przepisu, zmierzającej do wykazania trudności jego interpretacji. W konkluzji stwierdziła: „Niniejsza sprawa, w której NSA wydał wyrok z dnia 2 lutego 2018 r. [tj. ostateczne orzeczenie w sprawie, w związku z którą została wniesiona skarga konstytucyjna] jest tego najlepszym, ale nie jedynym przykładem negatywnych konsekwencji niedbałej redakcji art. 5a pkt 6 [u.p.d.o.f.]” (uzasadnienie skargi, s. 12), po czym jako przykłady wskazała trudności zaliczenia do źródła przychodów kontraktów menadżerskich oraz dochodów z najmu. Sama zaznaczyła przy tym, że „[o] ile nie jest to przedmiotem niniejszej skargi, to pokazuje braki w sformułowaniu przepisu art. 5a pkt 6 [u.p.d.o.f.]” (*ibidem*). Dalej skarżąca wywodzi, że owe braki powodują, że sądy zastępują ustawodawcę w rozstrzygnięciu, czy jest wykonywana działalność gospodarcza w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., czy też przychód pochodzi z innego źródła. Przepis do tego wyводу jest następujący: „Por. zarówno orzecznictwo powołane w wyroku NSA w przedmiocie dochodów ze sprzedaży majątku, jak i niejednorodną linię orzecznictwą w przedmiocie dochodów z najmu”, skarżąca nie przywołała jednak żadnych orzeczeń ilustrujących rozbieżności orzecznictwa.

Jedynymi orzeczeniami, które skarżąca obszernie powołuje w uzasadnieniu skargi, są wyroki Trybunału Konstytucyjnego dotyczące różnych przepisów prawa podatkowego, m.in.: z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80), dotyczący zasad opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł, z 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06 (OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50), dotyczący prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od podatku należnego, z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06 (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127), dotyczący zaległości w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych. Powołanie wyroków, w których Trybunał analizował zupełnie inne kwestie prawa podatkowego, niż te, które są przedmiotem rozpatrywanej skargi, nie może posłużyć jako uzasadnienie zarzutu nieokreśloności konkretnego przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Jak już Trybunał wskazał, uzasadnienie tak sformułowanego zarzutu musi opierać się na powołaniu stosownego orzecznictwa sądów administracyjnych, z którego wynikają trudności interpretacji kwestionowanego przepisu, prowadzące do niejednolitego stosowania go w podobnych stanach faktycznych.

2.6. Trybunał uznał, że przedstawiona w skardze argumentacja nie czyni zadość wymogowi uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie. Co więcej, negatywnie ocenił zaprezentowany w skardze sposób argumentacji, sprowadzający się do formułowania ogólnych stwierdzeń (zob. np. s. 19 uzasadnienia skargi: „[...] w wielu podobnych sprawach orzeczenia były odmienne”), powoływania przykładów niemających żadnego związku ze stanem faktycznym i prawnym sprawy, w związku z którą została wniesiona skarga konstytucyjna, oraz odsyłania do „niejednolitej linii orzeczniczej” bez powoływania jakichkolwiek orzeczeń. Jedynym orzeczeniem sądów administracyjnych, szeroko cytowanym w skardze, jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 lutego 2018 r., sygn. akt [...], który został wydany w sprawie skarżącej. Wyrok ten stanowi punkt wyjścia oceny trudności interpretacji zakwestionowanego przepisu, ale jedynie wówczas, gdy zestawione z nim zostaną inne orzeczenia sądów administracyjnych, w których, w podobnych stanach faktycznych, sądy niejednolicie interpretowały i w konsekwencji różnie stosowały art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Takowe orzeczenia w skardze nie zostały jednak powołane, a Trybunał nie może w tym zakresie zastąpić skarżącej, na której spoczywa ciężar udowodnienia sformułowanych zarzutów.

3. Podsumowując, badana skarga konstytucyjna nie spełnia warunku formalnego, o którym mowa w art. 53 ust. 1 pkt 3 uotpTK, w związku z czym wydanie wyroku w niniejszej sprawie jest niedopuszczalne. Postępowanie zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uotpTK.