



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 23 kwietnia 2021 r.

Pozycja 19

POSTANOWIENIE z dnia 13 kwietnia 2021 r. Sygn. akt SK 55/19

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Jakub Stelina – przewodniczący
Krystyna Pawłowicz
Stanisław Piotrowicz
Wojciech Sych – sprawozdawca
Andrzej Zielenacki,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 13 kwietnia 2021 r., skargi konstytucyjnej W.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), W.B. (dalej: skarżący) wystąpił 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:

Skarżący nabył w 2000 r. grunty rolne położone w gminie K. o łącznej powierzchni 81,5595 ha za kwotę 2 715 000 zł. Połowę nabytych gruntów darował żonie. W 2008 r. małżonkowie sprzedali część działek, za co uzyskali przychód w wysokości 1 466 790 zł (tj. po 733 395 zł na każde z małżonków). Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w S. (dalej: Dyrektor Urzędu) wszczął w 2014 r. wobec skarżącego postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklarowanych przez niego podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 r. Dyrektor Urzędu w decyzji z 10 listopada 2014 r. (nr [...]) określił wysokość zobowiązania podatkowego skarżącego z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 r. w kwocie 245 833 zł. W decyzji z 23 lutego 2015 r. (nr [...]) Dyrektor Izby Skarbowej w S. (dalej: Dyrektor Izby) utrzymał w mocy powyższą decyzję. Organy kontroli skarbowej uznały, że dokonane przez skarżącego 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 skarżącego w imieniu własnym i na rzecz żony 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).

Skarżący wniósł 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 2008 r. przez skarżącego działalności, uznał, że była to działalność gospodarcza w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Orzeczenie to zostało utrzymane w mocy na podstawie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 lutego 2018 r. (sygn. akt [...]).

1.2. W skardze konstytucyjnej skarżący wskazał, 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), (...) prowadził [on] działalność gospodarczą, co uniemożliwia potraktowanie [jego] 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 skarżącego, powyższa norma jest niezgodna z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi, ponieważ nieznan 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. A więc, według skarżącego, 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.

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

2. Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 28 sierpnia 2018 r. skarżący został wezwany do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez przedłożenie wydanych w jego sprawie rozstrzygnięć organów kontroli skarbowej, potwierdzających wyczerpanie drogi prawnej w sprawie.

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

3. W postanowieniu z 20 sierpnia 2019 r., sygn. Ts 56/18 (OTK ZU B/2019, poz. 227), Trybunał Konstytucyjny nadał skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

4. W piśmie z 16 września 2019 r. Prokurator Generalny, w związku ze skargami konstytucyjnymi E.T. i W.B., wniósł o stwierdzenie, że art. 5a pkt 6 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji oraz o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

5. W piśmie z 2 października 2019 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

6. W piśmie z 26 czerwca 2020 r. reprezentujący Sejm Marszałek przedłożył wyjaśnienia w sprawie skarg konstytucyjnych E.T. z 30 lipca 2018 r. (sygn. SK 20/19) oraz W.B. z 27 marca 2018 r. (sygn. SK 54/19 i SK 55/19), połączonych do wspólnego rozpoznania pod sygn. SK 20/19. Wniósł o stwierdzenie, że art. 5a pkt 6 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji oraz o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot i wzorce kontroli.

1.1. 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: „Ilekcóż 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 nastąpiło nabycie lub wybudowanie, a innych rzeczy – przed upływem pół roku, licząc od końca miesiąca, w którym nastąpiło nabycie; w przypadku zamiany okresy te odnoszą się do każdej z osób dokonującej zamiany;

8a) działalność prowadzona przez zagraniczną jednostkę kontrolowaną;

8b) niezrealizowane zyski, o których mowa w art. 30da;

9) inne źródła (...).”

1.2. Jako wzorce kontroli zostały w skardze wskazane art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji, z których wynikają zasady poprawnej legislacji i szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego, a także art. 64 Konstytucji, statuujący zasadę ochrony prawa własności.

2. Zasada *ne bis in idem* w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym.

2.1. W postanowieniu z 25 lutego 2021 r. (OTK ZU A/2021, poz. 10) Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie w sprawie skargi konstytucyjnej o sygn. SK 54/20 ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: uotpTK). Rozpoznana skarga konstytucyjna dotyczyła zgodności art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. 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. Trybunał Konstytucyjny z urzędu ustalił, że złożyła ją żona skarżącego w niniejszej sprawie W.B. (dalej: skarżący). Obie skargi zostały sporządzone przez tego samego pełnomocnika procesowego i mają tożsamą treść.

2.2. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego w sytuacjach, gdy zaskarżony przepis był już wcześniej przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału oraz gdy postępowanie zostało zainicjowane przez ten sam podmiot, zachodzi niedopuszczalność wydania orzeczenia ze względu na powagę rzeczy osądzonej (zasadę *res iudicata*; zob. np. postanowienie z 18 lipca 2011 r., sygn. SK 5/11, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 66). Jeżeli natomiast ten sam przepis został już wcześniej zakwestionowany przez inny podmiot w oparciu o te same zarzuty niezgodności z Konstytucją (a zatem w sytuacji wyłącznie tożsamości przedmiotowej) znajduje zastosowanie zasada *ne bis in idem*, czyli zakaz ponownego orzekania o tym samym (w tej samej sprawie). Jak przyjmuje Trybunał Konstytucyjny, brak podstaw do przyjęcia powagi rzeczy osądzonej nie oznacza, że uprzednie rozpoznanie sprawy zgodności z Konstytucją określonego przepisu prawnego z punktu widzenia tych samych zarzutów może być uznane za prawnie obojętne. Instytucją wykształconą w orzecznictwie TK i doktrynie, w celu zapewnienia stabilizacji sytuacji powstałych w wyniku orzeczenia ostatecznego jako formalnie prawomocnego, jest zasada *ne bis in idem* (zob. np. postanowienia z: 11 grudnia 2019 r., sygn. SK 11/19, OTK ZU A/2019, poz. 72; 15 grudnia 2020 r., sygn. SK 80/19, OTK ZU A/2020, poz. 72). Trybunał Konstytucyjny, co do zasady, przyjmuje, że zaistnienie przesłanki *ne bis in idem* powoduje konieczność umorzenia postępowania z uwagi na zbędność wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 3 uotpTK).

2.3. W ocenie Trybunału, w rozpoznawanej sprawie, pomimo tożsamości przedmiotowej skarg konstytucyjnych o sygn. SK 54/19 i SK 54/20, nie zachodzi jednak ujemna przesłanka procesowa w postaci *ne bis in idem*. Dla jej zaistnienia (podobnie jak przesłanki *res iudicata*) konieczne jest bowiem uprzednie wydanie przez Trybunał Konstytucyjny rozstrzygnięcia o charakterze merytorycznym (wyroku). Postanowienie o umorzeniu postępowania, a takie zapadło w sprawie o sygn. SK 54/20, z którą jest tożsama przedmiotowo obecnie rozpoznawana sprawa o sygn. SK 54/19, nie aktualizuje zakazu ponownego orzekania o tym samym. Trybunał Konstytucyjny w obecnym składzie stoi na stanowisku, że zakaz ponownego orzekania w sprawie prawomocnie osądzonej (*ne bis in idem, res iudicata*) może być powiązany jedynie z orzeczeniami rozstrzygającymi sprawę co do istoty (por. jednak postanowienie z 12 grudnia 2005 r., sygn. SK 4/03, OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 143, w którym Trybunał zajął odmienne stanowisko i uznał postanowienie za podstawę umorzenia postępowania w oparciu o zasadę *ne bis in idem*). W wyroku z 10 sierpnia 2017 r., sygn. akt II CSK 683/16

(Lex nr 2349407), Sąd Najwyższy wyjaśnił, że „[p]owaga rzeczy osądzonej (*res iudicata*) polega na niedopuszczalności ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy, która została już prawomocnie osądzona. Instytucja ta odnosi się tylko do tych orzeczeń, które «osądzają» sprawę, a więc merytorycznych orzeczeń rozstrzygających sporny między stronami występującymi w określonych rolach procesowych stosunek prawny w oparciu o określoną podstawę faktyczną i prawną”.

Jednocześnie postanowienia, inaczej niż wyroki, nie wiążą Trybunału w nowej, nawet „identycznej” sprawie. Z uwagi na brak związania Trybunału swoimi postanowieniami, w każdej sprawie Trybunał musi ponownie weryfikować wymogi formalne, których spełnienie warunkuje dopuszczalność merytorycznej oceny zarzutów.

3. Analiza formalna.

3.1. Mając na uwadze poczynione wyżej ustalenia, Trybunał Konstytucyjny w obecnym składzie ocenił rozpoznawaną skargę konstytucyjną z punktu widzenia wymagań formalnych, określonych w art. 53 uotpTK. Na każdym etapie postępowania istnieje bowiem konieczność badania, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek procesowych, pociągająca za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania (zob. np. postanowienie z 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU A/2019, poz. 8), zaś skład orzekający merytorycznie nie jest związany postanowieniem o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu wydanym na etapie kontroli wstępnej.

3.2. Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie był 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).

3.3. Jednym z wymogów formalnych skargi konstytucyjnej, 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”. Warunkiem merytorycznego zbadania przez Trybunał Konstytucyjny zarzutów sformułowanych w skardze jest zatem odpowiednie (właściwe) uzasadnienie ich przez skarżącego. W tym kontekście Trybunał przypomniał, 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. Wymóg ten nie może być traktowany powierzchownie i instrumentalnie, a argumenty przytoczone w skardze mogą być mniej lub bardziej przekonujące, lecz 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). Ponad wszelką wątpliwość nie czyni zadość rozważanej powinności samo przedstawienie przepisu stanowiącego przedmiot kontroli i przepisu będącego wzorcem tej kontroli (nawet wraz z podaniem sposobu rozumienia obu wymienionych przepisów), bez przedstawienia chociażby jednego argumentu wskazującego na niezgodność tych regulacji prawnych. Wówczas należy uznać, że zarzut w ogóle nie został uzasadniony. Nie realizują tego wymagania również uwagi nazbyt ogólne, niejasne czy też czynione jedynie na marginesie innych rozważań. W takich wypadkach uzasadnienie – jako formalnie wadliwe – należy zakwalifikować jako pozorne, równoznaczne z brakiem uzasadnienia (zob. wyrok z 6 marca 2019 r., sygn. K 18/17, OTK ZU A/2019, poz. 10 i powołane tam orzecznictwo).

Oceniając wymóg należytego uzasadnienia zarzutu, Trybunał Konstytucyjny zwrócił przy tym uwagę, że 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 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.

3.4. Skarżący sformułował zarzut naruszenia zasad poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa podatkowego. W uzasadnieniu podał, że naruszenie tych zasad, w jego ocenie, jest konsekwencją niejasnej i niedookreślonej definicji działalności gospodarczej zawartej w kwestionowanym przepisie.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, kryterium pozwalającym stwierdzić, czy dany przepis jest niejasny, jest powodowanie trudności w jego interpretacji i stosowaniu, a podstawowym wyznacznikiem jest tu zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć, opartych na tym samym przepisie. Nie wystarczy tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie niejasności tekstu prawa, wynikające z posłużenia się przez ustawodawcę wyrażeniem czy zwrotem niedookreślonym. Zarzut nieokreśloności przepisu można bowiem postawić tylko wtedy, kiedy stosując podstawowe metody wykładni, nie można stwierdzić, jakie jest jego znaczenie. Jeżeli 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 niezgodności z Konstytucją tej regulacji (zob. postanowienie o sygn. SK 54/20 i powołane tam orzecznictwo).

3.5. Poprawne uzasadnienie zarzutu niedookreśloności przepisów musi zatem prowadzić do wykazania, że w podobnych stanach faktycznych zapadły różne rozstrzygnięcia sądów administracyjnych, a rozbieżności w orzecznictwie są konsekwencją trudności w uzyskaniu jednolitej interpretacji i stosowaniu kwestionowanego przepisu. Innymi słowy, w badanej skardze konstytucyjnej skarżący powinien powołać orzeczenia sądów administracyjnych, w których w zbliżonych stanach faktycznych zapadły inne orzeczenia niż wydane w jego sprawie.

Trybunał Konstytucyjny przeanalizował w tym zakresie uzasadnienie badanej skargi i stwierdził, że większość wywodów poświęcona jest omówieniu powołanych w skardze wzorców konstytucyjnych, przy czym skarżący ograniczył się do zacytowania orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego interpretującego zasady poprawnej legislacji oraz określoności przepisów prawa daninowego.

W części uzasadnienia zatytułowanej „Uzasadnienie niezgodności skarżonej normy prawnej ze wskazanymi zasadami konstytucyjnymi” (s. 11-22) skarżący nie powołał 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. Sformułował tam jedynie ogólne stwierdzenie, że definicja ta, przyjęta

przez Naczelny Sąd Administracyjny, jest bardzo szeroka, zastrzegając przy tym, że jej nie kwestionuje, oraz przedstawił własną interpretację kwestionowanej regulacji. Jako wyrok ilustrujący „negatywn[e] konsekwencje niedbałej redakcji art. 5a pkt 6 [u.p.d.o.f.]” (uzasadnienie skargi, s. 12) przywołał wyrok NSA z 2 lutego 2018 r. wydany w jego sprawie, w związku z którą wniósł niniejszą skargę konstytucyjną. Jest to jedyne orzeczenie sądowno-administracyjne powołane w uzasadnieniu skargi. Licznie natomiast skarżący powołał wyroki Trybunału Konstytucyjnego dotyczące różnych przepisów prawa podatkowego (np. wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127). W wyrokach tych Trybunał analizował jednak zupełnie inne kwestie prawa podatkowego, niż ta, która jest przedmiotem rozpoznawanej skargi, w związku z czym nie mogą one posłużyć jako uzasadnienie zarzutu nieokreśloności konkretnego przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Ponadto skarżący jako przykłady niejednorodności interpretacji definicji działalności gospodarczej zawartej w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. powołał trudności w zaliczeniu do źródła przychodów kontraktów menadżerskich oraz dochodów z najmu, zaznaczając przy tym, że „[o] ile nie jest to przedmiotem niniejszej skargi, to pokazuje braki w sformułowaniu przepisu” (uzasadnienie skargi, s. 12). Skarżący w jednym z przypisów odesłał do „orzecznictw[a] powołane[go] w wyroku NSA w przedmiocie dochodów ze sprzedaży majątku, jak i niejednorodnit[ej] lini[i] orzecznicz[ej] w przedmiocie dochodów z wynajmu” (uzasadnienie skargi, *ibidem*), jednak nie przywołał żadnych orzeczeń ilustrujących rozbieżności w orzecznictwie.

3.6. Trybunał uznał, że przedstawiona w skardze argumentacja nie czyni zadość wymogowi uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie. Skarżący nie powołał orzecznictwa sądów administracyjnych, na podstawie którego możliwe byłoby zbadanie zasadności zarzutu nieokreśloności definicji „działalności gospodarczej”. Argumentacja zaprezentowana w skardze sprowadza się do formułowania ogólnych stwierdzeń, powoływania przykładów niemających żadnego związku ze stanem faktycznym i prawnym sprawy, w związku z którą została wniesiona skarga konstytucyjna, oraz odsyłania do „niejednorodnej linii orzeczniczej” bez powołania jakichkolwiek orzeczeń. Znaczna część uzasadnienia skargi została poświęcona cytatom z orzecznictwa Trybunału dotyczącego zasad poprawnej legislacji i określoności przepisów prawa podatkowego, a także cytatom obszernych fragmentów wyroków Trybunału dotyczących różnych przepisów prawa podatkowego, niemających związku z kwestionowanym w skardze przepisem.

3.7. Ocena formalna rozpoznanej skargi konstytucyjnej, dokonana przez Trybunał Konstytucyjny w obecnym składzie, jest zbieżna z oceną dokonaną przez Trybunał w tożsamej przedmiotowo sprawie o sygn. SK 54/20.

4. 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 było niedopuszczalne. Postępowanie zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 uotpTK.