



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 13 października 2017 r.

Pozycja 201

POSTANOWIENIE

z dnia 17 maja 2017 r.

Sygn. akt Ts 227/16*

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Zbigniew Jędrzejewski,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej J.R.W. w sprawie zgodności:

art. 2 ust. 1a w związku z art. 4 ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 144, poz. 930, ze zm.) oraz art. 5a pkt 6 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 i 6 ustawy z dnia 26 lipca 1992 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.) z art. 2, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej z 28 października 2016 r. (data nadania) J.R.W. (dalej: skarżący, podatnik) wniósł o stwierdzenie niezgodności art. 2 ust. 1a w związku z art. 4 ust. 1 pkt 12 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 144, poz. 930, ze zm.; dalej: ustawa o ryczałcie) oraz art. 5a pkt 6 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 i 6 ustawy z dnia 26 lipca 1992 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361, ze zm.; dalej: ustawa podatkowa) z art. 2, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 (omyłkowo wskazany w *petitum* jako art. 87) i art. 217 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została złożona w związku z następującą sprawą. W latach 1997-2002 podatnik prowadził działalność gospodarczą, której przedmiotem był wynajem nieruchomości własnych lub dzierżawionych. Działalność ta została zlikwidowana z dniem 31 sierpnia 2002 r. W 2009 r. skarżący wynajmował lokale użytkowe i mieszkalne. Uzyskane z tego tytułu przychody uznawał za podlegające opodatkowaniu zryczałtowanym podatkiem dochodowym według zasad określonych w ustawie o ryczałcie. Organ I instancji w toku prowadzonego postępowania ustalił, że pomimo formalnego wyrejestrowania w 2002 r. działalności gospodarczej skarżący nieprzerwanie od 1999 r. do okresu objętego kontrolą prowadził działalność gospodarczą w zakresie wynajmu nieruchomości. W konsekwencji organ stwier-

* Postanowieniem z 7 marca 2018 r. sprostowano oczywistą omyłkę pisarską.

dził, że przychody z najmu lokali mieszkalnych oraz nieruchomości lub ich części uzyskiwane w ramach prowadzonej przez skarżącego działalności gospodarczej nie mogą stanowić przychodów opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, bowiem zgodnie z art. 6 ust. 1a ustawy o ryczałcie nie zaistniały przesłanki określone w art. 2 ust. 1a tej ustawy. Zdaniem organu przychody te pochodzą ze źródła przychodów wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy podatkowej, tj. z pozarolniczej działalności gospodarczej i podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych. W konsekwencji Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w B. określił skarżącemu wysokość zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od przychodów ewidencjonowanych za 2009 r. w kwocie 0 zł (decyzja z lutego 2013 r.).

Po rozpatrzeniu odwołania skarżącego Dyrektor Izby Skarbowej w B. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Organ odwoławczy podkreślił, że skarżący do prowadzenia działalności wykorzystywał biuro powiązanych ze sobą spółek z o.o., a także współpracujących pracowników zatrudnionych w tych spółkach i w biurze rachunkowym obsługującym spółki zarządzane przez skarżącego i jego małżonkę. Organ nie miał także wątpliwości co do zarobkowego charakteru najmu. Szeroki zakres najmu (27 umów), posiadanie biura, prowadzenie kasy wskazują, zdaniem organu na to, że najem nie mógł być prowadzony inaczej niż w sposób zorganizowany i profesjonalny. Ponadto, powtarzalność podejmowanych przez podatnika działań (wszystkie lokale były bowiem oferowane do wynajmu w sposób ciągły) jednoznacznie przesądza, że czynności te nie mogły mieć ze swej istoty charakteru przypadkowego, incydentalnego. Wymagały bowiem podejmowania szeregu zaplanowanych i przemyślanych czynności (decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w B. z czerwca 2013 r.).

Argumentację tę podzielił Wojewódzki Sąd Administracyjny w B. (dalej: WSA) oraz Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA), które oddaliły skargi podatnika (wyrok WSA z października 2013 r. oraz wyrok NSA z kwietnia 2016 r.).

Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego skarżący został wezwany do usunięcia braków formalnych skargi konstytucyjnej przez nadesłanie odpisu i czterech kopii decyzji i orzeczeń wydanych w jego sprawie. Skarżący wykonał zarządzenie w przepisany terminie.

Zdaniem skarżącego zakwestionowane w skardze konstytucyjnej regulacje nie precyzują w sposób dostatecznie określony, jakie są podatkowe implikacje prowadzonej przez niego działalności. W szczególności, nieprecyzyjność zaskarżonych przepisów skutkuje powstaniem wątpliwości, czy jest to najem prywatny, który może być opodatkowany podatkiem zryczałtowanym, czy też jest to działalność gospodarcza opodatkowana na zasadach ogólnych. Skarżący, podnosząc istotne rozbieżności pojawiające się na tym tle w interpretacjach podatkowych oraz orzecznictwie sądów administracyjnych, wskazuje, że zaskarżone regulacje przez naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków i zasady dostatecznej określoności przepisów prawa podatkowego są niezgodne z art. 2, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

Na podstawie art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074) do postępowań przed Trybunałem wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o TK) stosuje się przepisy tej ustawy. Skoro postępowanie zainicjowane rozpatrywaną skargą nie zostało zakończone przed 3 stycznia 2017 r., tj. dniem wejścia

w życie ustawy o TK, to zarówno wstępne, jak i merytoryczne rozpoznanie tej skargi określają przepisy ustawy o TK.

Zgodnie z art. 61 ust. 1 ustawy o TK skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym. Służy ono wyeliminowaniu – już w początkowej fazie postępowania – spraw, które nie mogą być przedmiotem merytorycznego rozstrzygnięcia. Trybunał wydaje postanowienie o odmowie nadania skardze dalszego biegu, gdy nie spełnia ona określonych przez prawo wymagań, jest oczywiście bezzasadna, a także gdy zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 59 ust. 1 pkt 2-4 ustawy o TK.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego istota zarzutów sformułowanych w rozpatrywanej skardze konstytucyjnej sprowadza się do zakwestionowania interpretacji przepisów ustawy podatkowej i ustawy o ryczałcie, jaka znalazła zastosowanie w sprawie skarżącego. W szczególności zaś zastrzeżenia podatnika budzi uznanie, że wykonywane przez niego czynności w zakresie najmu lokali stanowią działalność gospodarczą, nie zaś najem prywatny. Argumentację wykazującą niekonstytucyjność zaskarżonych regulacji ma, zdaniem podatnika, dodatkowo wspierać rozbieżność orzecznictwa polegająca na stosowaniu niejednolitego kryterium liczby wynajmowanych lokali dla klasyfikacji źródła przychodów.

Nie budzi zatem wątpliwości Trybunału to, że analizowana skarga konstytucyjna jest w istocie skargą na stosowanie prawa. Skarżący powołuje się bowiem w skardze na niejednolitość poglądów orzecznictwa i dowolność interpretacji zakwestionowanej regulacji na poparcie tezy o naruszeniu zasad przyzwoitej legislacji (zasady pewności prawa).

Jak natomiast wskazywał Trybunał w swym orzecznictwie, dopóki istnieje możliwość nadania obowiązującym przepisom wykładni zgodnej z Konstytucją, jak również nie można jeszcze stwierdzić utrwalonego ich rozumienia w orzecznictwie sądowym, a zwłaszcza w orzecznictwie sądów najwyższych instancji, które prowadziłoby do naruszenia konstytucyjnych wolności i praw jednostek, dopóty orzekanie jest przedwczesne (zob. postanowienie TK z 4 kwietnia 2012 r., sprawa SK 7/10, OTK ZU nr 4/A/2012, poz. 43).

Jednocześnie, zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, przeprowadzenie skutecznej kontroli konstytucyjności zainicjowanej skargą konstytucyjną jest możliwe tylko wówczas, gdy zarzucana niekonstytucyjność dotyczy przepisu prawa, a nie praktyki jego stosowania. Tym samym, biorąc pod uwagę sposób sformułowania zarzutów niezgodności zaskarżonych przepisów z Konstytucją, w analizowanej sprawie nie zachodzi potrzeba oceny konstytucyjności samego aktu normatywnego z punktu widzenia ochrony konstytucyjnych praw i wolności. Nie sama bowiem treść tych przepisów stanowi źródło potencjalnych naruszeń bądź zagrożeń konstytucyjnych praw (wolności) skarżącego, ale niejednolita a przez to wadliwa – w ocenie podatnika – praktyka ich stosowania (por. wyrok TK z 31 marca 2005 r., sprawa SK 26/02, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29 i postanowienie TK z 19 lipca 2005 r., sprawa SK 37/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 87).

Trybunał podkreśla także, że zgodnie z koncepcją skargi konstytucyjnej przyjętej w prawie polskim przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego w postępowaniu skargowym nie mogą być akty stosowania prawa, a więc prawomocne orzeczenia lub ostateczne decyzje zapadłe w indywidualnych sprawach, lecz wyłącznie akty normatywne, na podstawie których rozstrzygnięcia te zostały wydane. Trybunał Konstytucyjny nie posiada bowiem kompetencji do kontroli prawidłowości ustaleń sądu, sposobu zastosowania czy też niezastosowania obowiązujących przepisów, prawidłowości dokonanej subsumpcji stanu faktycznego, tylko do orzekania w sprawie zgodności z Konstytucją przepisów prawa, w celu wyeliminowania z systemu prawnego przepisów z nią niezgodnych. W tym kontekście uzasadniona staje się konieczność wykazania w skardze konstytucyjnej powiązania pomiędzy treścią normatywną zaskarżonego przepisu a naruszonymi prawami lub wolnościami konstytucyjnymi, po-

zwalająca przyjąć, że to właśnie on zdeterminował wydane w sprawie rozstrzygnięcie w taki sposób, iż doszło do naruszenia tych praw lub wolności.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał uznaje, że rozpatrywana skarga jest niedopuszczalna, gdyż w istocie jest skargą na stosowanie prawa, a sformułowane w niej zarzuty mają na celu podważenie stanu faktycznego przyjętego za podstawę rozstrzygania w sprawie skarżącego. Tak sformułowanej skardze konstytucyjnej, jako niespełniającej podstawowego warunku określonego w art. 79 ust. 1 Konstytucji, należało – na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK – odmówić nadania dalszego biegu.

Trybunał stwierdza, że podatnik, formułując zarzut niekonstytucyjności zaskarżonych regulacji, jako wzorce ochrony wskazał art. 2, art. 64 ust. 1 i 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Należy zwrócić uwagę na to, że Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się w przedmiocie badania zgodności przepisów o charakterze daninowym z wzorcami zawartymi w art. 64 Konstytucji. Wskazywał, że wynikające z art. 64 Konstytucji prawo ochrony własności i innych praw majątkowych ma charakter konstytucyjnego prawa podmiotowego. Konstytucja nakłada jednak na każdego obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Tym samym Konstytucja w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji w dziedzinie prawa daninowego (por. postanowienie TK z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 166). Zgodnie z dotychczasowym orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego, wpływ na sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści podatku (por. wyrok TK z 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153), a prawidłowo stanowione podatki nie są niekonstytucyjną ingerencją w sferę własności (por. wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

Natomiast niezgodne z Konstytucją naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków może stanowić niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji (por. T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 214). Niemniej jednak istotą zarzutów skargi w omawianym zakresie jest niejednolitość poglądów oraz dowolność interpretacji, nie zaś naruszenie reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej lub procedury uchwalania ustaw podatkowych.

Odnosząc się z kolei do kolejnych wzorców kontroli, tj. art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji należy wskazać, że przepisy te samodzielnie nie zawierają w swej treści praw lub wolności konstytucyjnych.

Artykuł 2 Konstytucji wyraża zespół zasad ustrojowych, ale sam w sobie nie jest podstawą wolności lub prawa podmiotowego. Powoływanie się zatem na takie zasady, jak zasada przyzwoitej legislacji i określoności prawa, nie może być samoistną podstawą skargi konstytucyjnej. Odwołanie się do tych zasad może mieć znaczenie tylko wtedy, gdy skarżący wskazuje prawo podmiotowe mające swoje źródło w innym przepisie Konstytucji, które doznało uszczerbku na skutek naruszenia powyższych zasad (por. postanowienie pełnego składu TK z 23 stycznia 2002 r., Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 60).

Powołane jako kolejne wzorce kontroli art. 84 i art. 217 Konstytucji również nie wyrażają publicznego prawa podmiotowego, a formułują zasady nakładania danin publicznych. Zasada powszechności opodatkowania (art. 84 Konstytucji) stanowi podstawę nakładania obowiązków na obywateli, nie zaś wywodzenia z ustawy zasadniczej wolności lub praw. Z kolei art. 217 Konstytucji jest jednym z elementów wyznaczających granice działalności ustawodawcy w nakładaniu obowiązków podatkowych. Podstawą dla ich wyznaczenia jest zasada państwa prawnego w aspekcie formalnoprawnym, w szczególności zasada wyłączno-

ści ustawy. W wypadku prawa podatkowego zasadę doprecyzowują dodatkowe wymogi, o których mowa w art. 217 Konstytucji. Ustanawiając te warunki, ustawodawca powinien również brać pod uwagę ograniczenia materialnoprawne wynikające z poszczególnych konstytucyjnych wolności i praw. Jednakże ze względu na zasadę powszechności opodatkowania wymagania te są mniej rygorystyczne. W wypadku skargi konstytucyjnej wskazanie naruszenia przez ustawodawcę konstytucyjnych wymogów formalnoprawnych zawsze musi łączyć się ze wskazaniem konkretnej wolności lub prawa konstytucyjnego skarżących, naruszonych przez zaskarżony akt normatywny. W przeciwnym razie mamy do czynienia z zarzutem o charakterze przedmiotowym. Zarzut taki może być badany przez Trybunał Konstytucyjny, jednak nie w postępowaniu wszczętym przez złożenie skargi konstytucyjnej (por. postanowienie pełnego składu TK z 16 lutego 2009 r., Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23).

Resumując Trybunał stwierdza, że w skardze konstytucyjnej nie wskazano konstytucyjnych praw skarżącego oraz nie określono sposobu ich naruszenia przez przepisy będące przedmiotem zaskarżenia, a więc nie spełniono wymogu wynikającego z art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o TK.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny, na podstawie art. 49 w związku z art. 36 ust. 3 ustawy o TK, postanowił odmówić nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej.

Biorąc powyższe pod uwagę Trybunał postanowił jak w sentencji.