



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 1 lipca 2019 r.

Pozycja 134

## POSTANOWIENIE z dnia 9 kwietnia 2019 r. Sygn. akt Ts 120/18

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Mariusz Muszyński,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej E.T. w sprawie zgodności:

art. 5a pkt 6 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

p o s t a n a w i a:

**nadać skardze konstytucyjnej dalszy bieg.**

### UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 30 lipca 2018 r. (data nadania), E.T. (dalej: skarżący) wystąpił o zbadanie zgodności art. 5a pkt 6 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (ówcześnie: Dz. U. z 2018 r. poz. 200, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2018 r. poz. 1504, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Zdaniem skarżącego, 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. narusza zasadę szczególnej określoności prawa daninowego, co przekłada się na niezasadne ograniczenie chronionego konstytucyjnie prawa własności środków pieniężnych poprzez bezpodstawne obciążenie zobowiązaniem podatkowym z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych. Skarżący uważa, że doszło do obciążenia go tym podatkiem w wyniku rozszerzającej wykładni niejednoznacznych i niedookreślonych przepisów, w sytuacji zwykłego wykonywania prawa własności, niepodlegającego opodatkowaniu. Obowiązek jasnego i precyzyjnego formułowania przepisów został zaś naruszony przez: 1) nieprecyzyjne uregulowanie pojęcia „działalności gospodarczej” w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., które jest niejednoznaczne, niedookreślone i prowadzi do uzasadnionych wątpliwości co do możliwości obiektywnego ustalenia przesłanek kształtujących prawnopodatkową kwalifikację źródła przychodu, a także w zakresie wzajemnego odniesienia z art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a; 2) niezrozumiałe i niemożliwe do interpretacji w drodze wykładni

językowej stosunek art. 5 a pkt 6 i art.10 ust. 1 pkt 8 lit. a, których interpretacja prowadzi do sprzecznych konkluzji, uniemożliwiając ustalenie, które źródło przychodu ma pierwszeństwo.

Tego rodzaju nieuzasadnione obciążenie stanowi ponadto naruszenie konstytucyjnej zasady równości, gdyż – w tożsamych lub analogicznych stanach faktycznych – podmioty znajdujące się w relewantnej sytuacji prawnej traktowane są odmiennie. Niedookreśloność zaskarżonych przepisów powoduje naruszenie zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji), gdyż przez dowolne stosowanie przesłanki „ciągłości” oraz „zorganizowania” dochodzi do dyskryminacji podatkowej podmiotów (art. 84 Konstytucji), które władają gruntami o znacznej powierzchni, co przekłada się na trudności w sprzedaży całego gruntu.

Ponadto zaskarżony przepis narusza – w ocenie skarżącego – zasadę zaufania jednostki do Państwa i zasadę poprawnej legislacji, gdyż definicja działalności gospodarczej obarczona jest błędem logicznym *regressus ad infinitum* i w ten sposób nie realizuje zasady jednoznaczności prawa.

Skarżący podkreśla, że przyczyną niekonstytucyjności wskazanych w *petitum* przepisów nie jest rozbieżność orzecznicza, która jest jedynie konsekwencją braku dostatecznej określoności definicji „działalności gospodarczej”, tylko właśnie jej niezgodność z konstytucyjną zasadą szczególnej określoności prawa daninowego wynikająca ze sposobu, w jaki definicja ta została sformułowana.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym.

Skarżący, wspólnie z żoną, nabył w styczniu 1999 r. gospodarstwo rolne od Agencji Nieruchomości Rolnej Skarbu Państwa, o łącznej powierzchni 557,8008 ha za kwotę 1 918126,73 zł. W kwietniu 2007 r., w wyniku częściowego podziału majątku dorobkowego małżonków, skarżący stał się jego wyłącznym właścicielem. Po upływie 9 lat od nabycia, skarżący podjął decyzję o sprzedaży całego gospodarstwa. W latach 2008-2014 dokonywał sprzedaży sukcesywnie wydzielanych części nieruchomości, zawierając łącznie 64 umowy sprzedaży, z których uzyskał przychody w kwocie 9 604 602,11 zł.

Skarżący wskazuje trzy odrębne postępowania, na skutek których doszło do naruszenia jego praw i wolności:

1) decyzją z 23 czerwca 2015 r. (nr [...]) Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w O. (dalej: Dyrektor UKS) określił zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 rok. Została ona utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w O. (dalej: Dyrektor IS) z 18 września 2015 r. (nr [...]). Wojewódzki Sąd Administracyjny w O. (dalej: WSA), wyrokiem z 17 grudnia 2015 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę, podzielając pogląd organu, że skarżący uzyskał przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej w ramach obrotu nieruchomościami. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z 5 kwietnia 2018 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę kasacyjną;

2) decyzją z 11 października 2016 r. (nr [...]) Dyrektor UKS określił zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2010 rok. Decyzja została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora IS z 13 grudnia 2016 r. (nr [...]). WSA wyrokiem z 13 kwietnia 2017 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę, dzielając pogląd organu, że skarżący prowadził niezgłoszoną pozarolniczą działalność gospodarczą polegającą na sprzedaży nieruchomości gruntowych. NSA wyrokiem z 5 kwietnia 2018 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę kasacyjną;

3) trzema decyzjami z października 2016 r. (nr [...]; nr [...] i [...]), Dyrektor UKS określił zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych odpowiednio za rok 2011, 2012 oraz 2013. Decyzje zostały utrzymane w mocy trzema decyzjami Dyrektora IS ze stycznia 2017 r. (za 2011 r. – nr [...]; za 2012 r. – nr [...]; za 2013 r. – nr [...]).

[...]). Następnie WSA wyrokiem z 18 maja 2017 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę w przedmiocie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za lata 2011-2013, podzielając pogląd organu, że skarżący uzyskał przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej w ramach obrotu nieruchomościami. NSA wyrokiem z 5 kwietnia 2018 r. (sygn. akt [...]) oddalił skargę kasacyjną.

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

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

Skarga konstytucyjna jest nadzwyczajnym środkiem ochrony konstytucyjnych wolności lub praw, którego merytoryczne rozpoznanie uwarunkowane zostało spełnieniem wielu przesłanek wynikających zarówno z art. 79 ust. 1 Konstytucji, jak i z przepisów ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: u.o.t.p. TK).

Zgodnie z art. 61 ust. 1 u.o.t.p. TK, skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym, podczas którego Trybunał bada, czy odpowiada ona określonym przez prawo wymaganiom, a także czy nie zachodzą przesłanki, o których mowa w art. 59 ust. 1 u.o.t.p. TK.

W ocenie Trybunału analizowana skarga konstytucyjna spełnia wymagania formalne wynikające z art. 79 ust. 1 Konstytucji oraz art. 53 i art. 77 ust. 1 u.o.t.p. TK.

Skargę konstytucyjną wniesioną przez skarżącego sporządził i wniósł pełnomocnik będący radcą prawnym, który załączył do skargi stosowne pełnomocnictwo szczególne oraz – w kolejnym piśmie – pełnomocnictwo substytucyjne (art. 53 ust. 2 pkt 3 u.o.t.p. TK).

Skarżący wyczerpał przysługującą mu drogę prawną, ponieważ wszystkie trzy wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z 5 kwietnia 2018 r. (sygn. akt: [...]) są ostateczne i nie przysługują od nich żadne zwyczajne środki zaskarżenia. Zachowany został trzymiesięczny termin wniesienia skargi, wynikający z art. 77 ust. 1 u.o.t.p. TK, ponieważ wyrok NSA z 5 kwietnia 2018 r. w sprawie o sygn. akt [...] został skarżącemu doręczony 5 czerwca 2018 r., o sygn. akt [...], 7 czerwca 2018 r., a o sygn. akt [...], 13 lipca 2018 r., skarga konstytucyjna została zaś wniesiona 30 lipca 2018 r.

W skardze konstytucyjnej skarżący przedstawił stan faktyczny sprawy (art. 53 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p. TK), a w zakresie analizowanego zarzutu prawidłowo określił przedmiot kontroli (art. 53 ust. 1 pkt 1 u.o.t.p. TK). Wskazał, które przysługujące mu konstytucyjne prawa i w jaki sposób zostały – jego zdaniem – naruszone (art. 53 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p. TK), jak też należycie uzasadnił sformułowane w skardze zarzuty (art. 53 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p. TK).

W ocenie Trybunału, skoro wniesiona skarga konstytucyjna spełnia wymagania przewidziane w u.o.t.p. TK, a nie zachodzą okoliczności określone w art. 61 ust. 4 pkt 3 u.o.t.p. TK, to – na podstawie art. 61 ust. 2 tej ustawy – zasadne jest nadanie jej dalszego biegu.

Mając na uwadze powyższe, Trybunał postanowił jak w sentencji.