



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria B

Warszawa, dnia 1 czerwca 2022 r.

Pozycja 100

POSTANOWIENIE

z dnia 16 marca 2022 r.

Sygn. akt Ts 96/20

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Wojciech Sych,

po wstępnym rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym skargi konstytucyjnej M.G. 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 dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350, ze zm.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 oraz 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 wniesionej do Trybunału Konstytucyjnego 18 czerwca 2020 r. (data nadania) M.G. (dalej: skarżąca), reprezentowana przez pełnomocnika z wyboru, wystąpiła z żądaniem przytoczonym na tle następującego stanu faktycznego.

1. Decyzją z 30 listopada 2016 r. (znak: [...]; dalej: decyzja z 30 listopada 2016 r.) Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w T. w wyniku przeprowadzonego z urzędu postępowania podatkowego określił wobec skarżącej zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013 rok w wysokości 20 232 zł oraz odsetki za zwłokę w kwocie łącznej 1 962 zł.

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w B. (dalej: Dyrektor IAS), po rozpatrzeniu odwołania skarżącej, decyzją z 28 lutego 2017 r. (Nr [...]; dalej: decyzja z 28 lutego 2017 r.) utrzymał decyzję z 30 listopada 2016 r. w mocy.

2. Wojewódzki Sąd Administracyjny w B. (dalej: WSA) uwzględnił skargę i wyrokiem z 20 czerwca 2017 r. (sygn. akt [...]) uchylił decyzję z 28 lutego 2017 r. Uznał, że w rozpatrywanej sprawie nie zostały spełnione kryteria pozwalające przyjąć, że skarżąca, sprzedając działki, prowadziła działalność gospodarczą, o której mowa w art. 5a pkt 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.), albowiem działalności tej nie można było ocenić jako handlowej. Skargę kasacyjną od tego orzeczenia wniósł Dyrektor IAS.

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z 23 października 2019 r. (sygn. akt [...]) uchylił wyrok WSA z 20 czerwca 2017 r. w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania sądowi pierwszej instancji.

3. WSA wyrokiem z 19 lutego 2020 r. (sygn. akt [...]), po ponownym rozpoznaniu sprawy, oddalił skargę na decyzję z 28 lutego 2017 r. W uzasadnieniu stwierdził, że dochód z tytułu sprzedaży działek uzyskany przez skarżącą podlegał opodatkowaniu jako pochodzący ze źródła przychodu określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Podniesiony w skardze zarzut naruszenia tych przepisów uznany został za niezasadny.

4. W skardze konstytucyjnej skarżąca wniosła 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 niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji. „Umożliwia on bowiem ograniczenie konstytucyjnego prawa własności poprzez ustalenie nienależnego zobowiązania podatkowego, naruszając jednocześnie konstytucyjną zasadę poprawnej legislacji i pewności prawa oraz zasadę szczególnej określoności prawa daninowego” (s. 1-2 skargi konstytucyjnej).

W uzasadnieniu zarzutu niezgodności z Konstytucją art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, skarżąca wskazała, że „niejasność lub nieprecyzyjność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, że wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności stosowania prawa. (...) Obecnie nie sposób wyobrazić sobie środków mogących wyeliminować niejednorodność interpretacyjną art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., dlatego orzeczenie niekonstytucyjności tego przepisu jawi się jako konieczność w kontekście aktualnego bezładu orzeczniczego” (s. 25 skargi konstytucyjnej). Wyjaśniła, że to „nieprecyzyjna treść skarżonej normy nie pozwala na zastosowanie konkretnych metod wykładni” (s. 27 skargi konstytucyjnej). „Na skutek brzmienia art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. w wielu przypadkach obciążenie daninowe jest nieproporcjonalne, niejasne lub zwyczajnie niesprawiedliwe. Sam przepis jest nieprecyzyjny w stopniu, który pozostawia organom przesadną swobodę i prowadzi do nadmiernego fiskalizmu przejawiającego się niemal w każdej sprawie dotyczącej sprzedaży nieruchomości” (s. 44 skargi konstytucyjnej).

Skarżąca podała, że NSA w wyroku z 23 października 2019 r., którym uchylił wyrok WSA z 20 czerwca 2017 r. w całości i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania sądowi pierwszej instancji, przyznał rację organom skarbowym i orzekł, że dokonane przez nią czynności stanowiły przejaw prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Przy ponownym rozpoznaniu sprawy WSA, będąc związany wykładnią dokonaną przez NSA, oddalił skargę. W związku z jednoznaczną interpretacją dokonaną przez NSA skarżąca uznała że, z uwagi na treść art. 190 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325; dalej: p.p.s.a.), nie przysługiwało jej prawo do ponownego złożenia skargi kasacyjnej. Tym samym „wyczerpała wszelkie możliwe środki zaskarżenia w sprawie” (s. 4 skargi konstytucyjnej).

5. Zarządzeniem sędziego Trybunału Konstytucyjnego z 28 lipca 2020 r. skarżąca została wezwana do usunięcia, w terminie 7 dni od dnia doręczenia zarządzenia, braków formalnych skargi konstytucyjnej przez: 1) uzupełnienie stanu faktycznego poprzez chronologiczne przedstawienie postępowania poprzedzającego wydanie ostatecznego rozstrzygnięcia, w związku z którym została wniesiona skarga konstytucyjna, 2) wskazanie ostatecznego rozstrzygnięcia wydanego w sprawie skarżącej, w związku z którym wniesiona została skarga konstytucyjna, 3) wskazanie, czy została wyczerpana droga prawna, 4) doręczenie odpisów

potwierdzonych za zgodność z oryginałem oraz 4 kopii orzeczeń potwierdzających wyczerpanie drogi prawnej, w tym ostatecznego rozstrzygnięcia, 5) podanie i udokumentowanie daty doręczenia orzeczenia wskazanego jako ostateczne, 6) wskazanie sposobu naruszenia wolności lub praw skarżącej określonych w Konstytucji, 7) dokładne uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego w skardze konstytucyjnej przepisu ze wskazanymi wzorcami kontroli. Odpis zarządzenia doręczono pełnomocnikowi skarżącej 3 sierpnia 2020 r.

Pismem z 10 sierpnia 2020 r. (data nadania) skarżąca ustosunkowała się do powyższego zarządzenia. Po chronologicznym przedstawieniu postępowania wyjaśniła, że ostatecznym rozstrzygnięciem wydanym w sprawie, w związku z którym wniesiono skargę konstytucyjną, jest wyrok WSA z 19 lutego 2020 r. Skarżąca powtórzyła, że wyczerpała wszelkie możliwe środki zaskarżenia oraz ponownie wyjaśniła, że powołany wyrok został wydany po ponownym rozpoznaniu jej sprawy, w której NSA w wyroku z 23 października 2019 r. dokonał jednoznacznej wykładni prawa. Skarżąca przyjęła, że – z uwagi na treść art. 190 p.p.s.a. – nie miała możliwości ponownego złożenia skargi kasacyjnej, musiałaby się ona bowiem opierać na podstawach sprzecznych ze wspomnianą wykładnią.

Podkreśliła, że „[z] treści całej skargi bezwzględnie wynika niezgodność art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. z Konstytucją” (s. 3) i „każdy jej fragment bezpośrednio lub pośrednio nawiązuje do tego zarzutu” (s. 5). Głównym zarzutem w zakresie niezgodności z Konstytucją wymienionego wyżej przepisu jest „jego nieprecyzyjność prowadząca do nadmiernego fiskalizmu” (s. 4).

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Stosownie do art. 61 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK) skarga konstytucyjna podlega wstępnemu rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym. Trybunał wydaje postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej dalszego biegu, gdy spełnia ona określone przez prawo wymagania.

2. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest wydanie przez sąd lub organ administracji publicznej ostatecznego orzeczenia o prawach lub wolnościach konstytucyjnych skarżącego. Charakter orzeczenia, o którym mowa w wymienionym przepisie Konstytucji, został sprecyzowany w art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK, zgodnie z którym skarga konstytucyjna może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana. Orzeczenie musi mieć zatem walor ostateczności. Skarga może być złożona dopiero w sytuacji, gdy skarżący nie dysponuje już żadną proceduralną możliwością dalszego postępowania przed sądem bądź organem administracji publicznej w swojej sprawie. Trybunał Konstytucyjny może rozpoznawać skargę dopiero po wyczerpaniu wszystkich procedur pozwalających na rozstrzygnięcie sprawy, które mogą zostać uruchomione przez samego skarżącego. Z tego względu przez wyczerpanie drogi prawnej należy rozumieć, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, konieczność skorzystania przez skarżącego ze wszystkich środków prawnych, które przysługują mu w toku instancji i umożliwiają merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy (zob. postanowienie z 18 listopada 2009 r., sygn. SK 12/09, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 158). Powyższe warunkowane jest tym, że instytucja skargi konstytucyjnej ma ze swej istoty charakter subsydiarny wobec innych środków służących ochronie praw i wolności konstytucyjnych (zob. postanowienie z 2 października 2019 r., sygn. Ts 84/19, OTK ZU B/2020, poz. 131).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego rozpatrywana skarga konstytucyjna nie spełnia wymogu wyczerpania drogi prawnej.

Skarżąca zrezygnowała z wniesienia skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w B. (dalej:

WSA) z 19 lutego 2020 r. (sygn. akt [...]), wydanego w wyniku ponownego rozpoznania jej sprawy, wskazując ten niezaskarżony wyrok jako ostateczne orzeczenie o jej konstytucyjnych prawach. Uznała, że wyczerpała wszelkie możliwe środki zaskarżenia w sprawie. Wyjaśniła, powołując się na art. 190 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325; dalej: p.p.s.a.), zgodnie z którym sąd, któremu sprawa została przekazana, związany jest wykładnią prawa dokonaną w tej sprawie przez NSA, a strona nie może oprzeć skargi kasacyjnej od orzeczenia wydanego po ponownym rozpoznaniu sprawy na podstawach sprzecznych z wykładnią prawa ustaloną w tej sprawie przez NSA, że ze względu na treść tego przepisu „nie miała możliwości ponownego złożenia skargi kasacyjnej, bowiem musiałaby się ona opierać na podstawach sprzecznych ze wspomnianą wykładnią”.

Odnosząc powyższe stwierdzenie skarżącej do warunku, o którym mowa w art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK, należy stwierdzić, że nie został on spełniony, gdyż od wyroku WSA z 19 lutego 2020 r. (wydanego w następstwie kasatoryjnego orzeczenia NSA) nie została wniesiona skarga kasacyjna do NSA, mimo że przepisy p.p.s.a. przewidują taką możliwość. Skarżąca, wbrew stanowisku wyrażonemu w skardze konstytucyjnej, miała prawo do wniesienia skargi kasacyjnej. W szczególności nie stał temu na przeszkodzie art. 190 p.p.s.a. Skargi kasacyjnej od orzeczenia wydanego po ponownym rozpoznaniu sprawy nie można oprzeć na podstawach sprzecznych z wykładnią prawa ustaloną w tej sprawie przez NSA. Nie oznacza to jednak, że naruszenie tej normy spowoduje odrzucenie takiej skargi kasacyjnej. Badanie zgodności podstawy kasacyjnej z treścią wykładni zawartej w orzeczeniu sądu stanowi element merytorycznego rozpoznania sprawy. Jego wynikiem może być tylko – w razie dostrzeżenia zakazanej sprzeczności – oddalenie, a nie odrzucenie skargi kasacyjnej (Bogusław Dauter, *Komentarz do art. 190 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, [w:] B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2020).

3. Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę, że wszystkie warunki formalne skargi konstytucyjnej mają charakter obiektywny i ich spełnienie nie może zależeć od subiektywnego przekonania skarżącego o ich przydatności. Obowiązkiem skarżącego jest skorzystanie z dostępnych środków procesowych, tak aby w rozumieniu art. 77 ust. 1 u.o.t.p.TK została wyczerpana droga prawna. Trybunał stwierdził, że w sprawie niniejszej warunek ten nie został spełniony, w związku z czym na podstawie art. 61 ust. 4 pkt 1 u.o.t.p.TK należało postanowić, jak w sentencji.

POUCZENIE

Na podstawie art. 61 ust. 5 u.o.t.p.TK skarżącej przysługuje prawo do wniesienia zażalenia na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia.