



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 28 lipca 2022 r.

Pozycja 52

WYROK

z dnia 19 lipca 2022 r.

Sygn. akt SK 20/19*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

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

po rozpoznaniu w trybie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), na posiedzeniu niejawnym w dniu 19 lipca 2022 r., skargi konstytucyjnej E.T. 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 dnia 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,

o r z e k a:

Art. 5a pkt 6 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, ze zm.) jest zgodny z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

* Sentencja została ogłoszona dnia 27 lipca 2022 r. w Dz. U. poz. 1564.

UZASADNIENIE

I

1. 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 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.) z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

1.1. Skarga została sformułowana w związku z następującym stanem faktycznym:

Skarżący, wspólnie z żoną, nabył w 1999 r. gospodarstwo rolne od Agencji Nieruchomości Rolnych Skarbu Państwa, o łącznej powierzchni 557,8008 ha za kwotę 1 918 126,73 zł. W 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.

Decyzją z 23 czerwca 2015 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w O. (dalej: Dyrektor UKS) określił zobowiązanie podatkowe skarżącego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2009 r. w wysokości 185 657 zł. Została ona utrzymana w mocy decyzją Dyrektora Izby Skarbowej w O. (dalej: Dyrektor IS) z 18 września 2015 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w O. (dalej: WSA) wyrokiem z 17 grudnia 2015 r. oddalił skargę skarżącego, podzielając pogląd organu, że uzyskał on przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej w ramach obrotu nieruchomościami. Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokiem z 5 kwietnia 2018 r. oddalił skargę kasacyjną.

Decyzją z 11 października 2016 r. Dyrektor UKS określił zobowiązanie podatkowe skarżącego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2010 r. w wysokości 66 993 zł. Decyzja została utrzymana w mocy decyzją Dyrektora IS z 13 grudnia 2016 r. WSA wyrokiem z 13 kwietnia 2017 r. oddalił skargę, dzieląc pogląd organu, że skarżący prowadził niezgłoszoną pozarolniczą działalność gospodarczą polegającą na sprzedaży nieruchomości gruntowych. NSA wyrokiem z 5 kwietnia 2018 r. oddalił skargę kasacyjną skarżącego.

W trzech decyzjach z października 2016 r. Dyrektor UKS określił zobowiązanie podatkowe skarżącego w podatku dochodowym od osób fizycznych za lata: 2011, 2012 i 2013 w wysokości 492 599 zł wraz z odsetkami. Decyzje zostały utrzymane w mocy trzema decyzjami Dyrektora IS ze stycznia 2017 r. Następnie WSA wyrokiem z 18 maja 2017 r. oddalił skargę w sprawie zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za lata 2011-2013, dzieląc pogląd organu, że skarżący uzyskał przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej w ramach obrotu nieruchomościami. NSA wyrokiem z 5 kwietnia 2018 r. oddalił skargę kasacyjną.

1.2. Zdaniem skarżącego, art. 5a pkt 6 w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3 i pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. narusza zasadę szczególnej określoności prawa daninowego. „Niejasne przepisy i w konsekwencji tego prawotwórcza wykładnia zaskarżonych przepisów [u.p.d.o.f.] prowadzą do bezpodstawnego ograniczenia chronionego konstytucyjnie prawa własności (...) środków pieniężnych przez określenie nienależnego zobowiązania podatkowego” (*petitum* skargi). Skarżący uważa, że doszło do obciążenia go podatkiem w wyniku rozszerzającej wykładni

niejednoznacznych i niedookreślonych przepisów, w sytuacji zwykłego wykonywania prawa własności, niepodlegającego opodatkowaniu.

Powołując się na orzeczenia sądów administracyjnych, skarżący stwierdził, że „[w] judykaturze często sygnalizowane są problemy związane ze stosowaniem [zaskarżonych] przepisów, które wynikają z tego, że z ich treści trudno wyinterpretować w sposób jednoznaczny, gdzie przebiega granica między tym, co stanowi obrót nieprofesjonalny, a tym co należy rozpoznawać jako czynności związane z prowadzeniem pozarolniczej działalności gospodarczej” (skarga, s. 5). Następnie przedstawił wykładnię zaskarżonych przepisów, w tym katalog wskazywanych w orzecznictwie NSA okoliczności przemawiających za zakwalifikowaniem przychodów osiągniętych przez podatnika jako przychodów z działalności gospodarczej. W konkluzji stwierdził, że „w judykaturze wypracowano szereg wskazówek mających na celu umożliwienie zastosowania przez organy podatkowe [zaskarżonych] przepisów w sposób prawidłowy”, jednak „należy (...) zważyć, czy kształtując tak szeroki katalog przesłanek o charakterze co do zasady wyłącznie ocennym, co więcej – nierzadko pozostającym w sprzecznym do siebie charakterze (...), można uznać, że (...) przepisy [te] zostały zredagowane w sposób czyniący zadość konstytucyjnym wymogom w zakresie szczególnej określoności przepisów prawa daninowego” (skarga, s. 8-9). W ocenie skarżącego, „na skutek w swej istocie prawotwórczej interpretacji przepisów dokonanej przez sądy administracyjne wykształcił się katalog dodatkowych przesłanek nieznanymi ustawie” (skarga, s. 10), a „wykładnia skarżonych przepisów budzi w praktyce zasadnicze wątpliwości i wymaga przeprowadzenia skomplikowanego i czasochłonnego postępowania dowodowego, którego wyniki uzależnione będą ostatecznie od swobodnej, a niekiedy – w szczególności w przypadku organów podatkowych – dowolnej oceny materiału dowodowego” (skarga, s. 12).

Odnosząc się do treści konstytucyjnych wzorców kontroli i ich wykładni dokonanej przez Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie, skarżący stwierdził, że zaskarżone przepisy nie spełniają wymogów zasady szczególnej określoności przepisów prawa daninowego, co w konsekwencji podważa zaufanie jednostki do państwa oraz stanowi naruszenie zasady równości, gdyż w tożsamy lub analogicznych stanach faktycznych podmioty znajdujące się w zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej traktowane są odmiennie.

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; 2) niezrozumiały i niemożliwy do interpretacji w drodze wykładni językowej stosunek art. 5a pkt 6 i art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a, których interpretacja prowadzi do sprzecznych konkluzji, uniemożliwiając ustalenie, które źródło przychodu ma pierwszeństwo. Niedookreśloność zaskarżonych przepisów powoduje ponadto naruszenie zasady równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji), gdyż przez dowolne stosowanie przesłanek „ciągłości” oraz „zorganizowania” dochodzi do dyskryminacji podatkowej podmiotów, 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 podkreślił, że przyczyną niezgodności z Konstytucją wskazanych w *petitum* skargi przepisów nie jest rozbieżność orzecznicza, która jest jedynie konsekwencją braku dostatecznej określoności definicji działalności gospodarczej.

2. W postanowieniu z 9 kwietnia 2019 r., sygn. Ts 120/18 (OTK ZU B/2019, poz. 134), po uprzednim wezwaniu skarżącego do usunięcia braków formalnych, Trybunał Konstytucyjny nadał skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

3. W piśmie z 14 czerwca 2019 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

4. W piśmie z 16 września 2019 r. Prokurator Generalny 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 zakresie kontroli zakwestionowanych przepisów z art. 32 ust. 1 Konstytucji ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku. Zdaniem Prokuratora Generalnego, skarżący nie przedstawił żadnej argumentacji w odniesieniu do zarzutu naruszenia zasady równości.

Prokurator Generalny szczegółowo omówił przepisy Konstytucji wskazane przez skarżącego jako wzorce kontroli. Następnie, powołując się na poglądy przedstawicieli doktryny prawa podatkowego oraz orzecznictwo sądów administracyjnych, przedstawił wykładnię zakwestionowanych w skardze przepisów. W konkluzji stwierdził, że sformułowane przez skarżącego zarzuty są nieuzasadnione, gdyż ewentualne wątpliwości dotyczące stosowania zakwestionowanych przepisów mogą być i są rozwiązywane w drodze ich wykładni dokonywanej przez sądy. Brak jest także podstaw do przyjęcia, że zawarta w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. definicja pozarolniczej działalności gospodarczej jest niejasna i nieprecyzyjna w stopniu naruszającym konstytucyjne standardy określoności przepisów prawa daninowego. Odnosząc się do wzajemnych relacji między art. 10 ust. 1 pkt 3 i art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., Prokurator Generalny przedstawił ich wykładnię przyjmowaną w orzecznictwie sądów administracyjnych, pozwalającą wyeliminować trudności w stosowaniu tych przepisów przy klasyfikacji prawno-podatkowej przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości.

5. W piśmie z 26 czerwca 2020 r. reprezentujący Sejm Marszałek 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.

W ocenie Marszałka Sejmu, skarżący nie uzasadnił zarzutu naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji, w związku z czym postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu.

Odnosząc się do zarzutów naruszenia pozostałych wzorców kontroli, Marszałek Sejmu, po szczegółowej ich analizie oraz analizie przepisów będących przedmiotem kontroli, wyjaśnił, że w orzecznictwie sądów administracyjnych konsekwentnie podkreśla się, że potencjalne wątpliwości co do zgodności kwestionowanych przepisów u.p.d.o.f. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji mogą zostać wyeliminowane w procesie wykładni prawa, z uwzględnieniem specyfiki konkretnego zdarzenia. Przykłady orzecznictwa sądowo-administracyjnego pokazują zaś, że w wykładni zaskarżonych regulacji uwzględniana jest zasada *in dubio pro tributario*. Biorąc powyższe pod uwagę, Marszałek Sejmu stwierdził, że ustawodawca podczas określania zakresu definicji działalności gospodarczej, stosując pojęcia ogólne takie jak „ciągłość” i „zorganizowanie”, nie naruszył zasad określonych w art. 2, art. 84, art. 217 i art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Konstrukcja przepisów podatkowych służy unikaniu daleko idącej kazuistyki, a znaczenie pojęć niedookreślonych ustalane jest, w razie wątpliwości, w orzecznictwie sądów administracyjnych. Analizowane przykłady orzeczeń, zdaniem Marszałka Sejmu, nie wykazują, że zachodzi niebezpieczeństwo dowolności orzekania przez sądy

ani że kwestionowane przepisy prowadzą do podejmowania przez urzędy kontroli skarbowej arbitralnych decyzji o istnieniu obowiązku podatkowego.

II

Na podstawie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), Trybunał Konstytucyjny, po zapoznaniu się z pisemnymi stanowiskami uczestników postępowania oraz pozostałymi dowodami zgromadzonymi w sprawie, stwierdziwszy, że stanowią one wystarczającą podstawę do wydania orzeczenia, postanowił rozpoznać sprawę na posiedzeniu niejawnym.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot i wzorce kontroli.

1.1. Przedmiotem skargi konstytucyjnej jest 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. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2021 r. poz. 1128, ze zm.; dalej: u.p.d.o.f.).

Zakwestionowane przepisy (zarówno podczas ich stosowania w sprawach skarżącego, jak i obecnie) mają następujące brzmienie:

Art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.: „Ilekcroc 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; (...)

Art. 10 ust. 1 pkt 3 i 8 u.p.d.o.f. stanowią zaś: „Źródłami przychodów są: (...)

3) pozarolnicza działalność gospodarcza;

(...)

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” (przy czym przedmiotem skargi, ujętym związkowo z art. 5a pkt 6 i art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. uczyniono jedynie lit. a z art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.).

1.2. Jako wzorce kontroli zostały w skardze wskazane art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

1.3. Zasadniczy zarzut sformułowany przez skarżącego dotyczy naruszenia przez kwestionowane przepisy zasady szczególnej określoności przepisów prawa daninowego. Przepisy te – zdaniem skarżącego – są niejasne i nieprecyzyjne, co prowadzi do ich prawotwórczej wykładni dokonywanej przez organy podatkowe i sądy, i, w konsekwencji, do „bezpodstawnego ograniczenia chronionego konstytucyjnie prawa własności (...) środków pieniężnych przez określenie nienależnego zobowiązania podatkowego (...) w sytuacji będącej zwykłym wykonywaniem prawa własności, w której podatnik nie podlega opodatkowaniu” (*petitum* skargi).

2. Analiza formalna.

2.1. Na każdym etapie postępowania istnieje konieczność badania, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek procesowych, pociągająca za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania (zob. np. postanowienie TK 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.

2.2. Najpierw Trybunał odniósł się do oceny dopuszczalności wniesienia jednej skargi konstytucyjnej w związku z kilkoma postępowaniami toczącymi się w sprawie skarżącego. W niniejszej sprawie skarżący złożył skargę konstytucyjną w związku z trzema wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), będącymi ostatecznymi orzeczeniami w trzech oddzielnych sprawach dotyczących określenia zobowiązania podatkowego skarżącego w podatku dochodowym od osób fizycznych.

W ocenie Trybunału, powyższe nie jest okolicznością dyskwalifikującą skargę konstytucyjną z przyczyn formalnych. Po pierwsze, w sprawie zachodzi tożsamość podmiotowa (skarżący był podmiotem każdego z toczących się postępowań podatkowych) oraz przedmiotowa (każda ze spraw dotyczyła określenia zobowiązania podatkowego skarżącego w podatku dochodowym od osób fizycznych za kolejne lata w związku ze sprzedażą nieruchomości rolnej). Po drugie, w skardze zarówno przedmiot kontroli, jak i wzorce konstytucyjne zostały wskazane jednolicie w odniesieniu do wszystkich ostatecznych rozstrzygnięć zapadłych w sprawie skarżącego. Po trzecie zaś, termin wniesienia skargi został dochowany w odniesieniu do każdego z trzech wyroków NSA, pomimo że zostały one doręczone skarżącemu w różnym czasie.

Nie było zatem przeszkód formalnych, by w takich okolicznościach, jak wskazane wyżej, skarżący mógł złożyć skargę konstytucyjną w związku z więcej niż jednym ostatecznym rozstrzygnięciem (zob. także wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU A/2018, poz. 2, w którym Trybunał uznał nawet, że na możliwość rozpoznania skargi konstytucyjnej nie wpływa okoliczność, że – w zakresie jednego z trzech wyroków NSA zapadłych w sprawie skarżącej – wniesiono ją z przekroczeniem trzymiesięcznego terminu; por. także postanowienie TK z 6 czerwca 2018 r., sygn. SK 44/15, OTK ZU A/2018, poz. 37, w którym Trybunał uznał za niedopuszczalne uczynienie z czterech niezależnych spraw jednej skargi konstytucyjnej).

2.3. Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie skarżący uczynił przepis określający sposób rozumienia poszczególnych pojęć występujących w ustawie (definicję legalną). 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).

2.4. W rozpatrywanej skardze konstytucyjnej jako wzorce kontroli wymieniono art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1 (omyłkowo na s. 12 i 13 uzasadnienia skargi powołany jako art. 31 ust. 2), art. 84 oraz art. 217 Konstytucji. Trybunał stwierdził, że – w świetle uzasadnienia przedstawionego przez skarżącego – wyróżnić należało trzy zarzuty niezgodności regulacji u.p.d.o.f. z Konstytucją, a mianowicie zarzuty dotyczące naruszenia zasad: równości, poprawnej legislacji oraz szczególnej określoności regulacji daninowych, powiązanych w każdym z wyróżnionych przypadków z konstytucyjnymi gwarancjami ochrony prawa własności (zob. s. 13 uzasadnienia skargi).

2.5. Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady równości, Trybunał zwrócił uwagę, że skarżący jedynie pozornie powiązał tę zasadę z ochroną praw majątkowych, a w istocie uczynił art. 32 ust. 1 Konstytucji samoistnym wzorcem kontroli (s. 27 uzasadnienia skargi). Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, potwierdzonym w wydanym w pełnym składzie postanowieniu z 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01 (OTK ZU nr 7/2001, poz. 225), w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną zasada równości, która jest zasadą systemu prawa, a nie wolnością lub prawem o charakterze podmiotowym, może być powołana jako wzorzec kontroli wyłącznie w powiązaniu z konkretnym przepisem Konstytucji, który statuuje wolność lub prawo podmiotowe. Zachodzi w tych przypadkach sytuacja „współstosowania” dwóch przepisów Konstytucji, a więc nie tylko prawa do równego traktowania, lecz także skonkretyzowanego prawa do równej realizacji określonych wolności i praw konstytucyjnych. W skardze konstytucyjnej należy powołać oba przepisy Konstytucji, dopiero one wyznaczają bowiem konstytucyjny status jednostki, który przez regulację ustawową lub podstawową został naruszony (zob. także wyroki z: 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 258; 6 października 2004 r., sygn. SK 23/02, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 89; 12 grudnia 2005 r., sygn. SK 20/04, OTK ZU nr 11/A/2005, poz. 133). Pogląd ten wiąże Trybunał orzekający w niniejszej sprawie zgodnie z art. 37 ust. 1 pkt 1 lit. e *in fine* u.o.t.p.TK.

Niezależnie od powyższego Trybunał stwierdził, że sformułowany przez skarżącego zarzut naruszenia zasady równości jest oczywiście bezzasadny. Skarżący argumentuje bowiem, że zakwestionowana regulacja „wprowadza swoistego rodzaju wielokrotne opodatkowanie”, a skoro „prowadzona działalność została już jednokrotnie opodatkowana w ramach podatku rolnego, to nieuzasadnione w związku z wyrażoną w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasadą równości będzie ponowne opodatkowanie przychodu związanego z prowadzoną działalnością rolniczą w ramach podatku dochodowego” (uzasadnienie skargi, s. 28). Jako cechę relewantną skarżący wskazał prowadzenie przez podatnika gospodarstwa rolnego, „cechą zaś braną pod uwagę w procesie stosowania prawa, a niewyrażoną wprost w ustawie – okoliczność z jaką wiąże się uzyskanie przychodu związanego z tym gospodarstwem” (*ibidem*). Sytuacja ta, zdaniem skarżącego, „kreuje stan nierówności pomiędzy rolnikami, którzy nie dokonali zbycia części nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, a rolnikami, którzy (choćby z uwagi na pogarszający się stan zdrowia) podjęli decyzję o wyzbyciu się gospodarstwa” (*ibidem*). Ponadto skarżący upatruje naruszenia zasady równości wskutek dowolnego stosowania przesłanek „ciągłości” oraz „zorganizowania” zawartych w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., co prowadzi do „dyskryminacji podatkowej podmiotów, które władają gruntami o znacznej powierzchni, co jak powszechnie wiadomo przekłada się na większe trudności w zorganizowaniu sprzedaży całego gruntu”. (uzasadnienie skargi, s. 27).

W ocenie Trybunału, zakwestionowane przepisy nie nakładają na podmioty wskazane przez skarżącego jako podobne (podatników prowadzących gospodarstwo rolne) odmiennych

obowiązków. Wyrażona w nich norma kwalifikuje poszczególne kategorie przychodów na potrzeby u.p.d.o.f. i nie upoważnia do dowolnego przyporządkowywania przychodów do wskazanych źródeł, z których są pozyskiwane. Nie różnicuje zatem sytuacji podatników ani ze względu na podział nieruchomości na mniejsze działki w celu ich sprzedaży, ani ze względu na wielkość posiadanego gospodarstwa rolnego. Skarżący nadał więc zaskarżonym przepisom treść, której one nie mają. Ponadto Trybunał stwierdził, że zarzut naruszenia zasady równości odnosi się w głównej mierze do jakości legislacyjnej kwestionowanych przepisów, wobec czego jest wtórny wobec zarzutu niezgodności z zasadą poprawnej legislacji i zasadą szczególnej określoności przepisów prawa daninowego.

Mając powyższe na uwadze, Trybunał postanowił umorzyć postępowanie w zakresie zarzutu naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji 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: u.o.t.p.TK).

3. Zasada szczególnej określoności prawa daninowego.

3.1. Odnosząc się do wzorców kontroli dotyczących jakości legislacyjnej kwestionowanych regulacji prawnych, Trybunał Konstytucyjny wskazał, za wyrokiem Trybunału w sprawie o sygn. SK 48/15, że szczegółowej analizy konstytucyjnych standardów legislacyjnych, w tym przede wszystkim w obszarze prawa podatkowego, dokonano w wyrokach: z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71) i z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80), w których podsumowano, uporządkowano i rozwinięto dotychczasowy dorobek orzeczniczy (zob. m.in. wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; postanowienie TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36; wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Z tego względu Trybunał w obecnym składzie, podzielając poglądy wyrażone w powołanych wyżej orzeczeniach, za zbędne uznał powtarzanie tez w nich zawartych i ograniczył swój wywód do zaakcentowania kwestii najistotniejszych z punktu widzenia rozpatrywanej sprawy.

Stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z Konstytucją ze względu na jej niejednoznaczność lub nieprecyzyjność będzie zatem uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) ich rozstrzygnięcie nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii (zob. wyrok o sygn. P 33/09).

Nie sposób przy tym *in abstracto* wyznaczyć granicę pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego. Zależy ona w głównej mierze od gałęzi prawa i regulowanej materii i w tym kontekście poziom wymaganej precyzji musi być podwyższony w prawie publicznym, w szczególności w prawie podatkowym i karnym. Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie naruszenia zasady poprawnej legislacji, będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, wywiedzionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy konstytucyjne ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa lub w odniesieniu do niektórych zagadnień.

3.2. Odnosząc powyższe uwagi do okoliczności niniejszej sprawy, Trybunał stwierdził, że w przypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji są istotnie wzmocnione ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów „zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie, tak aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań (...) analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku” (wyrok TK z 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37; teza powtórzona w licznych wyrokach TK, m.in. z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 10 września 2010 r., sygn. P 44/09, OTK ZU nr 7/A/2010, poz. 68). Drugi wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny. Ponadto, w świetle orzecznictwa Trybunału, niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji, jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, zastosowane musi być rozwiązanie uwzględniające interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych (zob. wyrok o sygn. SK 18/09).

3.3. Uwzględniając, że w niniejszej skardze zakwestionowano przepisy u.p.d.o.f. z punktu widzenia zarówno zasady poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji), jak i zasady szczególnej określoności regulacji daninowych (art. 84 i art. 217 Konstytucji), Trybunał Konstytucyjny zauważył, iż dla rozstrzygnięcia problemu konstytucyjnego podniesionego przez skarżącego wystarczające będzie orzeczenie w sprawie zgodności z drugą wymienioną zasadą. Spełnienie wyższego standardu legislacyjnego przesądza bowiem o spełnieniu standardu niższego, z kolei naruszenie wyższego standardu legislacyjnego czyni bezprzedmiotowym weryfikację realizacji standardu niższego. W konsekwencji, Trybunał postanowił na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK umorzyć postępowanie w części dotyczącej zasady poprawnej legislacji statuowanej w art. 2 Konstytucji, ze względu na zbędność wydania wyroku.

4. Konstytucyjne gwarancje ochrony własności w świetle prawa daninowego.

4.1. W rozpatrywanej skardze konstytucyjnej zasada szczególnej określoności regulacji daninowych powiązana została z postanowieniami art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, przewidującymi gwarancje ochrony prawa własności. W związku z tym konieczne było poczynienie kilku uwag.

4.2. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, art. 84 i art. 217 Konstytucji (podobnie jak art. 2 Konstytucji i wywodzona z niego zasada poprawnej legislacji), co do zasady, nie mogą być samodzielными wzorcami kontroli w postępowaniu zainicjowanym w trybie skargi konstytucyjnej, chyba że skarżący powołuje się na wywiedzione z nich samoistnie prawa lub wolności konstytucyjne przysługujące jednostkom. W związku z tym związkowe przywołanie art. 64 Konstytucji – w wypadku kwestionowania regulacji daninowych w trybie skargi konstytucyjnej – uzasadnione jest zarówno wówczas, gdy zarzut naruszenia Konstytucji dotyczy niezgodności takiej regulacji z zasadą poprawnej legislacji (por. wyrok o sygn. SK 18/09 oraz postanowienie z 15 lipca 2015 r., sygn. SK 69/13, OTK ZU nr 7/A/2015, poz. 110), jak i wówczas, gdy rozważany zarzut odnosi się do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych.

4.3. Zgodnie z art. 64 ust. 1 Konstytucji, każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia. Przepis ten przewiduje obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej – równej dla wszystkich, zgodnie z jego ust. 2, ochrony. W art. 64 ust. 3 Konstytucji zostało uregulowane z kolei zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty.

Analizując uzasadnienie rozpatrywanej skargi konstytucyjnej, Trybunał zwrócił uwagę, że postawiony w niej zarzut nie dotyczył konstrukcji prawa własności i innych praw majątkowych, czy też braku ich należytego zabezpieczenia, lecz jedynie ich ograniczeń, wobec czego Trybunał przyjął, że skarżący nie uzasadnił zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji. W konsekwencji postępowanie w tym zakresie zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

4.4. Podstawowymi przepisami Konstytucji regulującymi możliwość nakładania na jednostki podatków są art. 84 i art. 217, z których to przepisów – ujmowanych samodzielnie lub łącznie – wywodzi się szereg zasad konstytucyjnych, w tym przede wszystkim zasadę władztwa daninowego państwa, upoważniającą organy władzy publicznej do stanowienia i egzekwowania regulacji podatkowych, oraz zasadę powszechności opodatkowania, nakazującą wszystkim podporządkowanie się takim regulacjom. Powołane przepisy stanowią podstawę ograniczania chronionych konstytucyjnie prawa własności i innych praw majątkowych, wyłączając w rozważanym zakresie, przynajmniej co do zasady, zastosowanie art. 64 ust. 3 Konstytucji, z zastrzeżeniem dwóch wyjątków od tak sformułowanej zasady ogólnej, gdy 1) prawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym, lub 2) badane zagadnienie nie dotyczy nałożenia na jednostki obowiązku pewnych świadczeń czy ustalenia ich wielkości lub wysokości, lecz takich spraw jak – na przykład – określenie warunków zwrotu podatku, wskazanie wymogów formalnych umożliwiających obniżenie jego kwoty czy też ustanowienie obowiązku złożenia deklaracji majątkowych (zob. wyrok o sygn. SK 18/09). Trybunał podkreśla także, w ślad za swoim dotychczasowym orzecnictwem, że swoboda ustawodawcy w dziedzinie prawa daninowego nie jest nieograniczona, a jego daleko idące uprawnienia do kształtowania materialnych treści tego prawa są równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W związku z tym, choć obowiązek ponoszenia ciężarów fiskalnych na rzecz państwa nie może być rozpatrywany z punktu widzenia naruszenia prawa własności (niedopuszczalnego ograniczenia tego prawa), to przepisy dotyczące obowiązków daninowych jednostki wobec państwa nie mogą być traktowane jako funkcjonujące bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od ich treści.

4.5. W niniejszej sprawie Trybunał Konstytucyjny przyjął zatem, że przywołanie przez skarżącego jako wzorca kontroli art. 64 ust. 3 Konstytucji było uzasadnione, ponieważ służyło wyeksponowaniu oddziaływania kwestionowanej regulacji prawnej na przysługujące mu prawo własności.

Ostatecznie Trybunał uznał więc, że wzorcem kontroli w niniejszym postępowaniu jest zasada szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzona z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

5. Analiza zgodności.

5.1. Przed merytoryczną analizą zarzutów Trybunał przypomniał, że również wówczas, gdy przedmiotem postępowania są przepisy nieprecyzyjne lub niejednoznaczne, kontrola merytoryczna dotyczy nie sposobu stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. Skoro we wskazanym przypadku przedmiotem zastrzeżeń jest jakość budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z Konstytucją decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jednoznacznie nakazujących albo zakazujących ich adresatom, by w pewnych okolicznościach podjęli albo zaniechali jakichś działań. Biorąc pod uwagę, że w rozważanej sytuacji nie istnieje inna metoda ustalenia, czy badane uregulowanie jest zgodne z Konstytucją, rozstrzygnięcie tej kwestii z konieczności wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej interpretacji zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, z uwzględnieniem jednak stanowiska wypracowanego podczas stosowania prawa, w tym przede wszystkim poglądów judykatury, a w szczególności orzecznictwa – ze względu na przedmiot kontroli w niniejszej sprawie – Naczelnego Sądu Administracyjnego.

5.2. Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że źródła niezgodności kwestionowanej regulacji z Konstytucją skarżący upatruje przede wszystkim w niejasnym i nieprecyzyjnym uregulowaniu w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. definicji działalności gospodarczej (albo pozarolniczej działalności gospodarczej), w szczególności zaś w użytych w tym przepisie pojęć zorganizowanego i ciągłego sposobu prowadzenia tej działalności. Nadto, w ocenie skarżącego, niemożliwe jest określenie w drodze wykładni językowej wzajemnej relacji art. 10 ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. oraz art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f., co uniemożliwia ustalenie, które z wymienionych w tych przepisach źródeł przychodu ma pierwszeństwo podczas kwalifikowania przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości.

W związku z tym Trybunał stwierdził, że co do zasady odpłatne zbycie nieruchomości jest odrębnym źródłem przychodów określonym w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a u.p.d.o.f. Jednakże już w treści art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. ustawodawca wskazał, że odpłatne zbycie nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości stanowi źródło przychodów, lecz tylko wówczas, jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej. Przepis ten koresponduje zatem z art. 5a pkt 6 *in fine* u.p.d.o.f. stanowiącym, że przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej nie mogą być jednocześnie zaliczane do przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-9. Ustalenie, że do sprzedaży nieruchomości doszło w wykonaniu działalności gospodarczej, wyklucza możliwość opodatkowania uzyskanego w ten sposób przychodu według zasad dotyczących odpłatnego zbycia rzeczy lub określonych praw. Pogląd ten podzielany jest w doktrynie prawa podatkowego, której przedstawiciele wskazują, że kategoryzacja źródeł przychodów, zawarta w art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. ma charakter zupełny, formalnie w pełni rozłączny oraz równorzędny (poszczególne źródła przychodu są względem siebie równorzędne). Zupełność znaczy, co do zasady, że każdy przychód, jeśli pozwoli na osiągnięcie dochodu, jest objęty podatkiem dochodowym. Rozłączność znaczy, że każdy przychód objęty opodatkowaniem da się zaliczyć do jednej i tylko jednej kategorii źródeł. Jeśli zaś chodzi o ostatnią cechę, to wskazuje się, że pomimo formalnej równorzędności źródeł przychodów, działalność gospodarcza ma swoiste pierwszeństwo. Uzasadnieniem tego jest okoliczność, że ma ona charakter kwalifikowany i jest niezależna treściowo od rodzajów aktywności ludzkiej, które są lub mogą być w jej ramach wykonywane. Jeśli zatem dana aktywność (np. sprzedaż nieruchomości) ma w konkretnym stanie faktycznym cechy działalności gospodarczej (ze względu na posiadanie właściwych cech kwalifikujących), to

przychody z tego tytułu są przychodami z działalności gospodarczej. Rozważania, czy mieszczą się one w ramach innych kategorii przychodów, stają się w tym momencie bezzasadne, bo w tych innych kategoriach nie mogą się one już mieścić. Spełnienie wymogów działalności gospodarczej, o której mowa w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., eliminuje potrzebę dalszego przeglądu źródeł przychodów, gdyż burzyłoby założenia i logikę ich podziału, powodując, że aktywność podatnika spełniająca definicyjne kryteria działalności gospodarczej byłaby opodatkowana jako inne zjawisko ekonomiczne (zob. B. Brzeziński, *Działalność gospodarcza czy inne źródło przychodów – łamigłówka rozwiązana...*, „Przeгляд Podatkowy” nr 2/2015, s. 14-15). Trybunał zwraca uwagę, że taka możliwość rozumienia przepisów u.p.d.o.f. przeczyłaby założeniu racjonalnego działania ustawodawcy.

W przypadku zbycia nieruchomości i innych rzeczy uzyskane przychody mogą być zaliczone do przychodów ze źródła wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., jeżeli ich zbycie nastąpiło podczas wykonywania czynności posiadających cechy, jakim winna odpowiadać działalność gospodarcza. Jeżeli zatem niepodważone ustalenia faktyczne świadczą o tym, że podatnik prowadził pozarolniczą działalność gospodarczą, wykluczone jest zarówno ryczałtowe opodatkowanie uzyskanego przychodu, jak i uznanie, że przychód ten jest wolny od opodatkowania.

Definicję legalną działalności gospodarczej zawiera art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Trybunał zwrócił uwagę, że u.p.d.o.f. wprowadza własną definicję tego pojęcia, mającą charakter autonomiczny na gruncie powołanej ustawy i w zakresie objętym przedmiotem jej regulacji ma zasadnicze znaczenie dla kwalifikowania, według zawartych w niej kryteriów, aktywności podatnika jako działalności gospodarczej.

Zgodnie z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., ilekroć w ustawie tej jest mowa o działalności gospodarczej albo pozarolniczej działalności gospodarczej – oznacza to działalność zarobkową wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową, polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, 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.

Ta definicja została wszechstronnie zinterpretowana w orzecznictwie sądów administracyjnych, w którym na jej podstawie wyróżniono kilka elementów tworzących to pojęcie, a mianowicie, że jest to działalność zarobkowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły, prowadzona we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek.

Zarobkowy charakter działalności oznacza, że działalność ta jest nastawiona na osiągnięcie zysku, dochodu, co odróżnia ją od działalności społecznej. Zysk z kolei powinno się definiować jako nadwyżkę przychodów nad wydatkami. Należy też liczyć się z możliwością nieuzyskania przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej, czyli z poniesieniem straty. Zatem o zarobkowym charakterze działalności gospodarczej decyduje nie faktyczne osiągnięcie zysku, lecz zamiar jego osiągnięcia (por. wyrok NSA z 31 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 489/18, Lex nr 2566030). Z drugiej jednak strony, sam zamiar podatnika osiągnięcia zysku w związku z przeprowadzanymi przez niego transakcjami (czynnościami) nie przesądza w sposób wyłączny o przypisaniu uzyskanego z tych operacji przychodu do źródła wymienionego w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., bez jednoczesnego spełnienia pozostałych przesłanek z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f.

Pojęcie „zorganizowanie” można rozpatrywać w dwóch aspektach: zorganizowania formalnego oraz zorganizowania faktycznego. Na organizację formalną przedsięwzięcia kwalifikowanego jako działalność gospodarcza składa się m.in.: wybór formy organizacyjno-prawnej, w jakiej działalność ta będzie uskuteczniata (np. na podstawie zgłoszenia osoby fizycznej do ewidencji działalności gospodarczej czy też przez powołanie spółki prawa han-

dłowego, wpisanej następnie do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego); uzyskanie właściwego numeru statystycznego; zgłoszenie działalności organowi podatkowemu oraz spełnienie innych warunków prawnych, związanych z podjęciem określonego rodzaju działalności gospodarczej. Wypada jednak wskazać, że dopełnienie wymienionych wyżej wymogów formalnych nie ma decydującego znaczenia dla uznania określonych form aktywności za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy podatkowej. Prowadzenie działalności gospodarczej (i osiąganie przychodów z tej działalności) to pewien stan obiektywny. Dla uzyskiwania przychodów z tego źródła nie jest konieczne, aby podatnik miał status przedsiębiorcy, nie jest konieczna rejestracja tej działalności w sposób przewidziany w przepisach odrębnych, dotyczących wymogów formalnych, jakie powinna spełnić osoba prowadząca działalność gospodarczą. Nie ma także znaczenia subiektywne przekonanie podatnika, iż przychody z jego aktywności są przypisane do innego źródła przychodu (por. wyrok NSA z 21 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2096/12, Lex nr 1572428).

Należy także dodać, że nie ma przesądzającego znaczenia to, czy podatnicy, prowadząc działalność gospodarczą, dysponują przedsiębiorstwem w znaczeniu przedmiotowym, jako zorganizowanym zespołem składników niematerialnych i materialnych przeznaczonych do prowadzenia działalności gospodarczej. Czym innym bowiem jest prowadzenie przedsiębiorstwa, a czym innym prowadzenie działalności gospodarczej. Poza tym prowadzenie działalności gospodarczej wcale nie musi być związane z posługiwaniem się oznaczeniem indywidualizującym, skoro można prowadzić ją także pod własnym nazwiskiem, nie zawsze też konieczne jest posiadanie licencji, koncesji, zezwoleń czy praw wynikających z umów najmu, dzierżawy czy też prowadzenie ksiąg i dokumentów związanych z działalnością gospodarczą. Jak zaznaczono w wyroku NSA z 7 lutego 2017 r. o sygn. akt II FSK 4025/14 (Lex nr 2247898), do oceny, czy aktywność podatnika spełnia cechy „zorganizowania” w rozumieniu art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f., nie tyle jest istotne spełnienie kryterium formalnej rejestracji, ile wykazanie, że występuje element jej faktycznego zorganizowania.

Wykonywanie działalności w sposób ciągły to prowadzenie jej w sposób stały, nieokazjonalny, powtarzalny. Ciągłość działania wiąże się z jej planowanym charakterem i realizacją poszczególnych zamierzeń. Ciągłość działalności gospodarczej nie oznacza jednak, że jej czynności wykonywane muszą być bez przerwy, istotna jest realizowana powtarzalność określonych czynności celem osiągnięcia dochodu, w tym także czynności przygotowawczych, które nie przynoszą jeszcze dochodu, czy nawet przychodu, ale z uwagi na zamierzony cel są niezbędne do jego uzyskania lub maksymalizacji.

Działanie we własnym imieniu oznacza, że podmiot prowadzący działalność gospodarczą występuje jako podmiot niezależny prawnie od innych podmiotów, a podejmowane przez niego czynności rodzą bezpośrednio dla niego określone prawa i obowiązki.

Należy wskazać, że dla oceny, czy dokonywane czynności spełniają wskazane cechy rozstrzygające, znaczenie mają okoliczności, w jakich są one wykonywane. O prowadzeniu działalności gospodarczej przesądzają obiektywne i zewnętrzne jej przejawy, a nie przekonanie podatnika. W konsekwencji nie ma i nie może mieć znaczenia, że określony podmiot prowadzący konkretną działalność gospodarczą nie ocenia jej (subiektywnie) jako działalności gospodarczej, nie nazywa jej tak bądź oświadcza, że jej nie prowadzi. Podatnik nie może zatem w sposób dowolny, w zależności od stanu swojej świadomości lub przewidywanych korzyści podatkowych, sam kwalifikować wykonywanej przez siebie aktywności.

NSA w wyroku z 9 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 773/13, Lex nr 1774560 (także w innych wyrokach, np.: z 4 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 855/14, Lex nr 1666174 i z 15 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 70/13, Lex nr 1769642) wyraził pogląd, że ze względu na różnorodność występujących w obrocie form aktywności podatników, proste zestawienie unormowań art. 10 ust. 1 pkt 3 i 8 u.p.d.o.f. z regulacją zawartą w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. nie

pozwała na stworzenie uniwersalnego wzorca zachowań umożliwiającego jednoznaczne odzielenie tych z nich, które rozpoznawać należy jako sprzedaż związaną z wykonywaniem pozarolniczej działalności gospodarczej (pkt 3) od odpłatnego zbycia osobistego mienia (pkt 8). W każdym przypadku o właściwej kwalifikacji przychodu zdecydować musi całość ustaleń faktycznych, w tym dotyczących zjawisk poprzedzających i towarzyszących zbyciu składników majątkowych (nieruchomości). Na związek uzyskiwanych przychodów ze źródłem wymienionym w art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. wskazuje rozpatrywany całościowo zespół powiązanych ze sobą działań podatnika, powtarzalnych, uporządkowanych, konsekwentnie prowadzących do osiągnięcia zysku, w szczególności łącznie polegających na nabywaniu nieruchomości, ich zaawansowanym przygotowaniu do sprzedaży (tzn. w sposób wykraczający poza zwykły zarząd mieniem), wielokrotnym zbywaniu w celu zarobkowym odpowiednio przygotowanych nieruchomości. Przytoczone wyżej tezy są powtarzane w licznych orzeczeniach sądów administracyjnych (zob. np. wyroki: WSA w Poznaniu z 31 marca 2021 r., sygn. akt I SA/Po 851/20, Lex nr 3160361 i z 6 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Po 830/19, Lex nr 2825470; WSA w Gdańsku z 15 marca 2022 r., sygn. akt I SA/Gd 1460/21, Lex nr 3335295 oraz sygn. akt I SA/Gd 1463/21, Lex nr 3330292).

W wyroku z 5 grudnia 2019 r., sygn. akt II FSK 110/18 (Lex nr 3043613) NSA wyjaśnił, że wprowadzone do art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f. zastrzeżenie: „jeżeli odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej” ma taki skutek, że dla kwalifikacji przychodów uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości do przychodów ze źródła regulowanego tym przepisem bądź przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f.) decydujące znaczenie będzie miało ustalenie, czy stanowią one wynik aktywności podatnika, której można przypisać cechy pozarolniczej działalności gospodarczej z art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. Brak natomiast takiego zastrzeżenia w innych jednostkach redakcyjnych art. 10 ust. 1 u.p.d.o.f. prowadzi do wniosku, że w przypadku przychodów, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2, 4-7 i 9 u.p.d.o.f., źródło „pozarolnicza działalność gospodarcza” nie ma pierwszeństwa.

5.3. Mając na względzie poczynione wyżej ustalenia, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że nie ma podstaw do przyjęcia, iż zawarta w art. 5a pkt 6 u.p.d.o.f. definicja pozarolniczej działalności gospodarczej jest niejasna i nieprecyzyjna w stopniu naruszającym konstytucyjne standardy określoności prawa daninowego. Nieuzasadnione są także zarzuty skarżącego, że niedookreśloność przepisów nie pozwala ustalić właściwych relacji między art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. (w związku z art. 5a pkt 6 tej ustawy) a art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.

Trybunał przypomina, że występujące w praktyce trudności interpretacyjne same w sobie nie świadczą jeszcze o naruszeniu zasad prawidłowej legislacji, w tym zasady określoności przepisów prawa (także podatkowego). Przyjęcie poglądu, że niezgodna z zasadami poprawnej legislacji jest norma prawna, przy której stosowaniu w praktyce występują wątpliwości interpretacyjne, prowadziłoby do nadmiernej kazuistyki obowiązującego prawa. Każdy akt prawny zawiera przepisy, w których występują pojęcia o mniejszym lub większym stopniu niedookreśloności. Sprzyja to uelastycznieniu porządku prawnego i umożliwia organom stosującym prawo uwzględnienie wielości okoliczności faktycznych. Wobec tego, jak już wyjaśnił Trybunał (zob. pkt. 3.1 tej części uzasadnienia), pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności lub nieprecyzyjności powinno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany wtedy, gdy inne metody usuwania wątpliwości dotyczących treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację, okażą się niewystarczające. W konsekwencji nieprecyzyjne brzmienie lub niejasna treść przepisu nie w każdym wypadku uzasadniają wyeliminowanie go z porządku prawnego. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, 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 (zob. postanowienie z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03 oraz wyroki z: 16 grudnia 2003 r., sygn. SK 34/03, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 102; 28 czerwca 2005 r., sygn. SK 56/04, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 67; 15 stycznia 2009 r., sygn. K 45/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 3; 18 marca 2010 r., sygn. K 8/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 23).

W analizowanej sprawie nie zachodzi taka sytuacja. Jak wynika z dokonanej przez Trybunał analizy orzecznictwa sądów administracyjnych (na marginesie Trybunał wskazuje, że były to orzeczenia zapadłe na tle stanów faktycznych zbliżonych do spraw skarżącego, w związku z którymi wniósł on skargę konstytucyjną), ewentualne wątpliwości dotyczące stosowania kwestionowanych przepisów mogą być i są rozwiązywane w procesie ich wykładni dokonywanej przez sądy administracyjne, w szczególności przez NSA. Dotychczas Trybunałowi nie zadano także pytania prawnego dotyczącego zgodności z Konstytucją kwestionowanych przez skarżącego przepisów u.p.d.o.f.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie NSA. W wyroku z 30 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 3760/17 (Lex nr 2509284), NSA stwierdził, że potencjalne wątpliwości co do zgodności analizowanych przepisów u.p.d.o.f. z art. 2 i art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji mogą zostać wyeliminowane w procesie wykładni prawa, z uwzględnieniem specyfiki każdego konkretnego zdarzenia. Respektowana w tym przypadku winna być zasada *in dubio pro tributario*, nakazująca rozstrzygać ewentualne niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika. Każda zatem transakcja związana ze sprzedażą nieruchomości (a także innych praw na nieruchomościach wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 8 u.p.d.o.f.), powinna być rozpatrywana indywidualnie, z uwzględnieniem całokształtu okoliczności z nią związanych, w tym czynności podjętych przez sprzedającego przed dokonaną sprzedażą. Znaczenie dla oceny zdarzenia mogą mieć również indywidualne cechy przedmiotu transakcji bądź okoliczności życiowe, w jakich znajdował się podatnik dokonujący transakcji, a które miały wpływ na jego decyzje. Jeśli zatem w związku z nieruchomością nie były podejmowane przez podatnika czynności o charakterze kwalifikowanym, z pojęciem działalności gospodarczej nie powinny być identyfikowane jedynie transakcje odpłatnego zbycia nieruchomości, w związku z zaniechaniem realizacji celu, dla którego została ona uprzednio nabyta; sama liczba i zakres transakcji sprzedaży; okoliczność, że przed sprzedażą podatnik dokonał podziału gruntu na działki w celu osiągnięcia wyższej ceny; długość okresu, w jakim transakcje te następowały, jak i wysokość osiągniętych z nich przychodów. Działania takie można postrzegać jako sprawowanie zarządu majątkiem prywatnym, mieszczącym się w granicach wykonywania prawa własności (zob. wyrok NSA z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 3426/15, Lex nr 2435592). Aby stwierdzić, czy w konkretnym przypadku podatnik uzyskuje dochody z pozarolniczej działalności gospodarczej, konieczna jest ocena całokształtu przedstawionych okoliczności, a nie ich poszczególnych elementów (zob. np. wyroki NSA z: 18 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1344/12, Lex nr 1481492; 27 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 1737/16, Lex nr 2464954). W tym kontekście nie można zgodzić się z twierdzeniami skarżącego – niepopartymi żadnymi dowodami – że sądy stosują zasadę *in dubio pro tributario* wybiórczo, „sporadycznie (...) rozstrzygając wątpliwości prawne na korzyść podatników, nawet w przypadku regulacji oczywiście nieprecyzyjnych i w demokratycznym państwie prawa niepożądanych” (uzasadnienie skargi, s. 25-26), oraz że „nawet przy założeniu, że w orzecznictwie sądów administracyjnych powyższa zasada w końcu zaczęłaby być stosowana prawidłowo, a tym samym skarżona regulacja wykładana byłaby w sposób korzystny dla podatników, nie miałoby to wpływu na samą jej niekonstytucyjność” (*ibidem*).

5.4. Reasumując, Trybunał Konstytucyjny orzekł, 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. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.