



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 27 lutego 2023 r.

Pozycja 29

WYROK

z dnia 15 lutego 2023 r.

Sygn. akt SK 71/20*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Justyn Piskorski – przewodniczący
Stanisław Piotrowicz
Bogdan Święczkowski – sprawozdawca
Rafał Wojciechowski
Andrzej Zielonacki,

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 15 lutego 2023 r., skargi konstytucyjnej S.P. o zbadanie zgodności:

art. 8 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, ze zm.) w zakresie, w jakim „przepisy te znajdują zastosowanie do wspólnego przedsięwzięcia”, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 217 i art. 31 ust. 3 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 8 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647), w brzmieniu nadanym odpowiednio ustawą z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956) i ustawą z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 1104) w zakresie, w jakim ma zastosowanie do wspólnego przedsięwzięcia, jest zgodny z art. 64 ust. 3 w związku z art. 217 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 24 lutego 2023 r. w Dz. U. poz. 353.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 12 lutego 2020 r. S.P. (dalej: skarżący) wystąpił o zbadanie zgodności art. 8 ust. 1 i 2 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. lub ustawa podatkowa) w zakresie, w jakim „przepisy te znajdują zastosowanie do wspólnego przedsięwzięcia”, z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 217 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

1.1. Skarga została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego:

W okresie rozliczeniowym obejmującym 2010 rok, skarżący prowadził działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży hurtowej komputerów, urządzeń peryferyjnych i oprogramowania. W toku postępowania kontrolnego ustalono, że skarżący – będąc właścicielem nieruchomości zabudowanej – wraz z innym przedsiębiorcą, realizował inwestycję polegającą na budowie budynków i ich sprzedaży, która w ocenie organu podatkowego winna być zakwalifikowana jako wspólne przedsięwzięcie w rozumieniu art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. W kwietniu 2016 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej wydał decyzję określającą zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2010 r. w wysokości 1 359 276,00 zł oraz kwotę odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie płatności zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych za miesiące styczeń, luty, październik, listopad i grudzień 2010 r. w łącznej wysokości 23 860,00 zł. Zdaniem organu podatkowego, ze względu na to, że aktywność skarżącego winna być oceniana jako wspólne przedsięwzięcie, o którym mowa w art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f., skarżący nieprawidłowo rozliczył zarówno przychody, jak i koszty ich uzyskania we wskazanym roku obrotowym.

1.2. Od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji skarżący złożył odwołanie.

Po rozpoznaniu odwołania skarżącego, Dyrektor Izby Skarbowej, decyzją z listopada 2016 r., uchylił zaskarżone rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji w części dotyczącej określenia wysokości odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie płatności zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych i umorzył postępowanie w tej części, z uwagi na przedawnienie wskazanych należności. W pozostałym zakresie organ odwoławczy utrzymał zaskarżoną decyzję w mocy, podzielając w szczególności stanowisko organu pierwszej instancji, że realizowana przez skarżącego wspólnie z innym przedsiębiorcą inwestycja stanowiła wspólne przedsięwzięcie, o którym mowa w art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f.

1.3. Ostateczna decyzja Dyrektora Izby Skarbowej została przez skarżącego zaskarżona do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w W.

1.4. Wojewódzki Sąd Administracyjny w. W. wyrokiem z maja 2017 r. oddalił skargę skarżącego. W ocenie WSA, przychód skarżącego, jak i koszty jego uzyskania winny zostać rozliczone na podstawie art. 8 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. jako przychody ze wspólnego przedsięwzięcia, albowiem skarżący oraz kontrahent działali jako przedsiębiorcy, w ramach zarejestrowanej działalności gospodarczej; skarżący do wspólnego zamierzenia (przedsięwzięcia) wniósł nieruchomość; kontrahent podjął się wykonania inwestycji (wybudowania w ramach swojej działalności i posiadanej wiedzy budynków). WSA wskazał również, że chociaż strony porozumienia określiły, iż faktyczne czynności związane z realizacją inwestycji (cały ciężar faktycznego i finansowego jej wykonania) obciążają kontrahenta skarżącego, to jednak działania mające znaczenie dla oceny skutków podatkowych były podejmowane w imieniu i na rzecz

skarżącego, czego dowodzi zakres udzielonego przez skarżącego pełnomocnictwa oraz fakt, że także skarżący był stroną umów sprzedaży poszczególnych lokali.

1.5. Od wyroku WSA skarżący złożył skargę kasacyjną, którą Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z października 2019 r., oddalił w całości. W ocenie NSA, sąd pierwszej instancji trafnie przyjął, że charakter podejmowanych czynności dowodził, iż były one dokonywane w warunkach zorganizowanych i ciągłych działań, realizowanych w ramach wspólnego założenia inwestycyjnego, w ramach którego skarżący działał jako przedsiębiorca. Zdaniem NSA, nastawienie na zysk jest cechą charakterystyczną działalności gospodarczej, w tym prowadzonej w ramach wspólnego przedsięwzięcia, a w sprawie skarżącego organy podatkowe nie poprzestały na analizie i ocenie treści umów, z których wynikał zamiar podjęcia wspólnego przedsięwzięcia, ale również zgromadziły inne dowody potwierdzające charakter współpracy jako wspólnego przedsięwzięcia.

2. W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej skarżący stwierdził, że art. 8 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. narusza konstytucyjnie chronione prawo do własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 1 Konstytucji), a także wykracza poza dopuszczalne konstytucyjnie ograniczenia prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji). Powyższe wynika – zdaniem skarżącego – z faktu, że zakwestionowany przepis, w zakresie odnoszącym się do wspólnego przedsięwzięcia, został sformułowany przez ustawodawcę w sposób naruszający zasadę szczególnej określoności prawa daninowego. Ponadto, posłużenie się przez ustawodawcę niedookreślonym pojęciem wspólnego przedsięwzięcia, niespełniającym standardów stanowienia prawa podatkowego, wynikających z art. 2 i z art. 217 Konstytucji, prowadzi w konsekwencji do tego, że zakwestionowany przepis wykracza poza statuowane w art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji standardy proporcjonalności rozwiązań prawnych.

Skarżący podniósł, że „[b]rak definicji ustawowej nie wskazuje od razu – nawet w prawie podatkowym – na niedopuszczalną konstytucyjnie nieokreśloność przepisu prawa. Jednak w przypadku wspólnego przedsięwzięcia brak ten należy uznać nieakceptowalny na gruncie art. 2 i art. 217 Konstytucji RP z następujących powodów. Po pierwsze, wskazano już wyżej, że zakwalifikowanie stanu faktycznego lub prawnego jako jednego z wymienionych w art. 8 ust. 1 [u.p.d.o.f.] przesądza reżim ustalenia przychodów i kosztów uzyskania przychodów w sposób uzależniający wielkość tych wartości przypisywanych poszczególnym osobom fizycznym od ich «prawa w udziale w zysku». Posłużenie się pojęciem wspólnego przedsięwzięcia powoduje, iż w odniesieniu do jego uczestników należy zastosować ten reżim, a wykluczone jest oparcie się na jakichkolwiek innych parametrach. Skoro art. 8 ust. 1 i 2 [u.p.d.o.f.] przesądza reżim ustalenia przychodów i kosztów uzyskania przychodów w tak rygorystyczny i wyłączny sposób, to nie może być wątpliwości, jak z punktu widzenia tego przepisu zakwalifikować każdą sytuację faktyczną lub prawną, w której występuje wiele podmiotów gospodarczych; dotyczy to również uczestników wspólnego przedsięwzięcia. Z tego punktu widzenia nienadanie pojęciu wspólnego przedsięwzięcia jakiegokolwiek znaczenia jest wadliwe z punktu widzenia wymagań stawianych legislacji podatkowej przez art. 2 i art. 217 Konstytucji RP. Po drugie, wspólne przedsięwzięcie wyróżnia się zasadniczo od pozostałych sytuacji prawnych, które zostały wymienione w art. 8 ust. 1 [u.p.d.o.f.]. Każdej innej niż wspólne przedsięwzięcie kategorii wymienionej w tym przepisie można przypisać dwie cechy: po pierwsze – każda z nich, oprócz wspólnego przedsięwzięcia, jest kategorią prawną znaną nie tylko prawu podatkowemu, ale i prawu cywilnemu/handlowemu, po drugie zaś – każda z nich, również oprócz wspólnego przedsięwzięcia, w przypadku, gdy pozostaje w szeroko rozumianej w tym miejscu współwłasności/współposiadania/współużytkowania, pozostaje immanentnie związana z możliwością określenia udziału we współwłasności/ współposiadaniu/współużytkowaniu” (skarga, s. 24-25).

Odnosząc się do treści konstytucyjnych wzorców kontroli i ich wykładni dokonanej w orzecznictwie Trybunału, skarżący stwierdził, że zaskarżony przepis nie spełnia wymogów zasady szczególnej określoności przepisów prawa daninowego. W ocenie skarżącego, przedmiot kontroli w zakresie, w jakim posługuje się pojęciem wspólnego przedsięwzięcia i w zakresie, w jakim przewiduje zastosowanie do wspólnego przedsięwzięcia reżimu przypisania przychodów i kosztów poszczególnym jego uczestnikom, pozostaje również w sprzeczności z zasadą proporcjonalności wywodzoną z art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji. Zdaniem skarżącego, „[n]ieokreśloność pojęcia wspólne przedsięwzięcie powoduje niezwykle szerokie jego rozumienie, co prowadzi do uznania za takowe również takich sytuacji faktycznych lub prawnych, dla których kryterium «prawa w udziale w zyskach» może zostać uznane za wystarczające do ustalenia dochodu poszczególnych uczestników «wspólnego przedsięwzięcia». Może to prowadzić do poszukiwania przez organy i sądy rozwiązań w innych przepisach prawa, czego skutkiem może być dwukrotne opodatkowanie tego samego zdarzenia podatkowego” (skarga, s. 31).

W konkluzji skarżący podkreślił, że „[a]rt. 8 ust. 1 i 2 [u.p.d.o.f.] narusza art. 64 ust. 1 Konstytucji RP w związku z art. 2 i z art. 217 oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, gdyż ustanawiając rozwiązanie zawarte w zakwestionowanych przepisach – i odnosząc je również do wspólnego przedsięwzięcia – ustawodawca podatkowy nie zabezpieczył podatników i ich majątku przed takim zastosowaniem tych przepisów, które prowadzić może do uznaniowego rozpoznawania wspólnego przedsięwzięcia (ze względu na nieokreśloność zakwestionowanych przepisów, tj. naruszenie art. 2 i z art. 217 Konstytucji RP) oraz wykorzystywania reguł opodatkowania wynikających z tych przepisów i – jednocześnie – z reguł właściwych «zwykłym» relacjom z innymi podmiotami w obrocie gospodarczym (ze względu na nieadekwatność rozwiązań zawartych w zakwestionowanych przepisach, tj. naruszenie art. 2 i z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP), a w konsekwencji – jak stało się to w przedmiotowej sprawie – do dwukrotnego opodatkowania tego samego zdarzenia podatkowego” oraz że „[a]rt. 8 ust. 1 i 2 [u.p.d.o.f.] narusza art. 64 ust. 3 Konstytucji RP w związku z art. 2 i z art. 217 oraz w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, gdyż zaskarżone przepisy nie spełniają wymagań określoności (co stanowi naruszenie art. 2 i z art. 217 Konstytucji RP) oraz ze względu na nieadekwatność rozwiązań zawartych w tych przepisach (co stanowi tj. naruszenie art. 2 i z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) – przez co stanowią niedopuszczalne ograniczenie prawa własności” (skarga, s. 31).

3. Trybunał Konstytucyjny postanowieniem z 23 czerwca 2020 r. (sygn. Ts 31/20) nadał skardze konstytucyjnej dalszy bieg.

4. W piśmie z 1 września 2020 r. Prokurator Generalny wniósł o stwierdzenie, że art. 8 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f., w brzmieniu nadanym im odpowiednio ustawą z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 202, poz. 1956, ze zm.) i ustawą z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 104, poz. 1104), w zakresie, w jakim ma zastosowanie do wspólnego przedsięwzięcia, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 217 Konstytucji. Jednocześnie Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie na podstawie 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), ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W uzasadnieniu stanowiska Prokuratora Generalnego szczegółowo omówiono przepisy Konstytucji wskazane przez skarżącego jako wzorce kontroli. Następnie, powołując się na poglądy przedstawicieli doktryny prawa podatkowego oraz orzecznictwo sądów administra-

cyjnych, przedstawiono wykładnię zakwestionowanego w skardze przepisu. W konkluzji stwierdzono, że podniesione przez skarżącego zarzuty są niezasadne, albowiem sposób sformułowania dyspozycji art. 8 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f., w zakresie odnoszącym się do wspólnego przedsięwzięcia, nie narusza zasady szczególnej określoności prawa daninowego, a tym samym nie prowadzi do niedopuszczalnej ingerencji w prawo własności. Jak wskazał Prokurator Generalny, „[n]ie każdy (...) stopień nieokreśloności przepisów rodzi konieczność orzeczenia ich niekonstytucyjności. Pozbawienie mocy obowiązującej przepisu z powodu braku wymaganej określoności powinno być stosowane dopiero wtedy, gdy nieprecyzyjność lub niejasność są tak daleko idące, że powstających na tym tle wątpliwości interpretacyjnych nie da się usunąć, stosując reguły prawa ogólnie przyjęte na gruncie kultury prawnej” (stanowisko Prokuratora Generalnego, s. 22). Zdaniem Prokuratora Generalnego, zaskarżona regulacja służy zapewnieniu prawidłowej realizacji konstytucyjnego obowiązku uiszczania podatków przez uczestników wspólnego przedsięwzięcia będących podatnikami podatku dochodowego. Zaskarżone przepisy nie prowadzą także do sytuacji, w której doszłoby do dwukrotnego opodatkowania podatkiem dochodowym tego samego dochodu.

Niezależnie od powyższego, Prokurator Generalny wskazał, że w sprawie podatkowej skarżącego, w związku z którą została wywiedziona skarga konstytucyjna, nie miał zastosowania art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. dotyczący ulg podatkowych związanych z prowadzoną działalnością w formie spółki niebędącej osobą prawną. Z tych też względów postępowanie w zakresie, w jakim dotyczy zarzutów niezgodności z Konstytucją art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f., podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

5. W piśmie z 17 lutego 2022 r. Marszałek Sejmu wniósł o stwierdzenie, że art. 8 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. w zakresie, w jakim ma zastosowanie do wspólnego przedsięwzięcia, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 i z art. 217 Konstytucji oraz o umorzenie postępowania w pozostałym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

W ocenie Marszałka Sejmu, skarżący nie uzasadnił należycie zarzutów niezgodności zakwestionowanego przepisu z zasadą proporcjonalności wyrażoną w art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, w związku z czym postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Odnosząc się do pozostałych zarzutów, Marszałek Sejmu, po szczegółowej ich analizie oraz omówieniu przepisów stanowiących wzorce kontroli, wyjaśnił, że prawo własności nie jest prawem nieograniczonym, a jego granice wyznaczać powinny ustawy i zasady współżycia społecznego. W ocenie Marszałka Sejmu, analiza dotycząca naruszenia standardów określoności zakwestionowanego w skardze przepisu, prowadzona dla oceny jego konstytucyjności przez pryzmat art. 2 Konstytucji, ma również odpowiednie zastosowanie w konfrontacji z wzorcem kontroli zawartym w art. 217 ustawy zasadniczej. Niejasność i brak określoności zaskarżonego przepisu może bowiem prowadzić do naruszenia zarówno fundamentalnej zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji, jak i art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego, w tym w szczególności przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, winny być precyzyjnie określone w ustawie.

Konfrontując powyższe przepisy ustawy zasadniczej z zakwestionowanym w skardze przepisem ustawy podatkowej, Marszałek Sejmu stwierdził, że sposób sformułowania art. 8 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f., w zakresie odnoszącym się do wspólnego przedsięwzięcia, nie narusza zasady szczególnej określoności prawa daninowego, a tym samym nie prowadzi do niedopuszczalnej ingerencji w prawo własności. Powyższe wynika z faktu, że zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie pojęcie wspólnego przedsięwzięcia nie budzi kontrowersji, a zatem należy uznać, że pomimo braku legalnej definicji tego pojęcia w ustawie podatkowej nie można mówić w tym wypadku o niedookreśloności normy prawnej. Jednocześnie, jak argu-

mentował Marszałek Sejmu, „[z]askarżony przepis, jako część polskiego systemu podatkowego, ukierunkowany jest na doprowadzenie do realizacji jednego z podstawowych konstytucyjnych obowiązków jednostki, jakim jest partycypacja w kosztach funkcjonowania państwa poprzez zapłatę należnych zobowiązań podatkowych (art. 84 Konstytucji). Realizacja konstytucyjnych obowiązków rodząca *de facto* po stronie jednostki konieczność «podzielenia» się swoim majątkiem ze Skarbem Państwa lub samorządem terytorialnym nie może być utożsamiana z naruszeniem wyrażonego w art. 64 Konstytucji prawa własności tej jednostki” (stanowisko Marszałka Sejmu, s. 20). Jeżeli ingerencja w prawo własności spełnia konstytucyjne wymogi proporcjonalności, czyli jest regulacją o randze ustawowej, nie narusza istoty własności oraz służy realizacji innej wartości wyrażonej w Konstytucji, nie może zostać ona uznana za naruszającą konstytucyjne prawa i wolności jednostki (*ibidem*).

II

Zgodnie z 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 może rozpoznać skargę konstytucyjną na posiedzeniu niejawnym, jeżeli pisemne stanowiska wszystkich uczestników postępowania oraz pozostałe dowody zgromadzone w sprawie stanowią wystarczającą podstawę do wydania orzeczenia.

Trybunał uznał, że w niniejszej sprawie przesłanka ta została spełniona.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Przedmiot i wzorce kontroli.

1.1. Przedmiot skargi konstytucyjnej stanowi art. 8 ust. 1 i 2 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 2022 r. poz. 2647; dalej: u.p.d.o.f. lub ustawa podatkowa).

Zakwestionowany przepis w 2010 r., tj. podczas jego stosowania w sprawie podatkowej skarżącego, miał następujące brzmienie:

Art. 8 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f.: „Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa w udziale w zysku oraz, z zastrzeżeniem ust. 1a, łączy się z pozostałymi przychodami ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu według skali, o której mowa w art. 27 ust. 1. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe.

2. Zasady wyrażone w ust. 1 stosuje się odpowiednio do: 1) rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów i strat; 2) ulg podatkowych związanych z prowadzoną działalnością w formie spółki nie będącej osobą prawną”.

1.2. Jako wzorce kontroli zostały w skardze wskazane art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 217 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

1.3. Zasadniczy zarzut sformułowany przez skarżącego dotyczy naruszenia przez kwestionowany przepis zasady szczególnej określoności przepisów prawa daninowego. Przepis ten – zdaniem skarżącego – w zakresie odnoszącym się do wspólnego przedsięwzięcia jest

niejasny i nieprecyzyjny, przez co nie zapewnia adresatom norm pewności co do tego, czy w konkretnym wypadku wspólne przedsięwzięcie występuje, czy też nie. W konsekwencji objęty skargą przepis ustawy podatkowej wykracza poza standard proporcjonalności rozwiązań prawnych i prowadzi do konstytucyjnie nieakceptowalnego naruszenia prawa własności.

2. Analiza formalna.

2.1. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, „[k]ażdy, 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 organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji”. W powołanym przepisie ustawy zasadniczej ustrojodawca wprowadził wymóg istnienia bezpośredniego związku między treścią wskazanych w skardze konstytucyjnej norm i naruszeniem przysługujących skarżącemu konstytucyjnych wolności lub praw.

Trybunał przypomina, że zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 1-3 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 powinna zawierać: określenie kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (pkt 1); wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone (pkt 2); uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (pkt 3). Należy podkreślić, że prawidłowe wykonanie przez skarżącego obowiązku przedstawienia, jakie konstytucyjne prawa lub wolności (i w jaki sposób) zostały naruszone przez przepisy stanowiące przedmiot wnoszonej skargi konstytucyjnej, polegać musi nie tylko na wskazaniu (numerycznym) postanowień Konstytucji i zasad z nich wyprowadzanych, z którymi – zdaniem skarżącego – niezgodne są kwestionowane przepisy, lecz także na przedstawieniu treści prawa lub wolności, wywodzonych z tych postanowień, a naruszonych przez normodawcę. Powinna temu towarzyszyć stosowna argumentacja prawna, uprawdopodobniająca stawiane zarzuty. Z powyższego obowiązku nie może zwolnić skarżącego, działający *ex officio*, Trybunał Konstytucyjny. W konsekwencji poprzestanie przez skarżącego na lakonicznym uzasadnieniu zarzutu albo na całkowitym nieuzasadnieniu sformułowanych zarzutów stanowi niewykonanie dyspozycji ustawowej, co skutkuje umorzeniem postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK. Niedopuszczalne jest bowiem samodzielne precyzowanie przez Trybunał, a tym bardziej uzasadnianie, jedynie ogólnikowo sformułowanych zarzutów niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów (zob. wyrok TK z 28 czerwca 2018 r., sygn. SK 4/17, OTK ZU A/2018, poz. 43 i powołane tam orzecznictwo).

2.2. Podstawy umorzenia postępowania prowadzonego przed Trybunałem ustawodawca uregulował w art. 59 ust. 1 u.o.t.p.TK. Zgodnie ze wskazanym przepisem Trybunał na posiedzeniu niejawnym wydaje postanowienie o umorzeniu postępowania: 1) na skutek cofnięcia wniosku, pytania prawnego albo skargi konstytucyjnej; 2) jeżeli wydanie orzeczenia jest niedopuszczalne; 3) jeżeli wydanie orzeczenia jest zbędne; 4) jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał, a także 5) w przypadku zakończenia kadencji Sejmu i Senatu, w niezakończonych

sprawach wszczętych na podstawie wniosku grupy posłów albo grupy senatorów, o którym mowa w art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, konieczność badania, czy nie zachodzi któraś z ujemnych przesłanek procesowych, pociągająca za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, istnieje na każdym etapie postępowania (por. postanowienia z: 21 października 2003 r., sygn. SK 41/02, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 89; 6 lipca 2004 r., sygn. SK 47/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 74; 21 marca 2006 r., sygn. SK 58/05, OTK ZU nr 3/A/2006, poz. 35 i cytowane tam orzecznictwo). Powyższe oznacza, że wydane w sprawie postanowienie o nadaniu skardze konstytucyjnej biegu nie wyklucza wydania postanowienia o umorzeniu postępowania na dalszym etapie sprawy. Uwzględniając przedstawione wywody, Trybunał był zobowiązany – również na obecnym etapie postępowania – zbadać, czy nie zachodzą ujemne przesłanki rozpoznania niniejszej skargi. Przekazanie skargi konstytucyjnej po zakończeniu jej wstępnej kontroli do rozpoznania przez odpowiedni skład Trybunału nie przesądza bowiem ostatecznie o dopuszczalności jej merytorycznego rozpatrzenia (zob. postanowienie z 3 grudnia 2020 r., sygn. SK 27/17, OTK ZU A/2020, poz. 68).

2.3. Analizując treść skargi, Trybunał w pierwszej kolejności zauważył, że w sprawie podatkowej skarżącego zarówno organy podatkowe, jak i następnie sądy administracyjne nie rozstrzygały na podstawie art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f., a jedynie w oparciu o art. 8 ust. 1 i ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. Tymczasem skarżący w treści skargi konstytucyjnej wskazał jako przedmiot kontroli art. 8 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f., nie precyzując, czy zaskarża obydwa, czy tylko jeden z punktów zawartych przez ustawodawcę w ust. 2 powołanego przepisu. Należało zatem – w myśl zasady *in dubio pro actione* – przyjąć, że przedmiotem skargi uczyniono cały ust. 2 (tj. oba punkty).

W kontekście powyższego wymaga przypomnienia, że przedmiotem kontroli konstytucyjnej skarżący może uczynić wyłącznie taki przepis, na podstawie którego wydano w jego sprawie ostateczne orzeczenie sądowe, naruszające – w ocenie skarżącego – konstytucyjnie chronione prawa lub wolności (por. postanowienia TK z: 2 kwietnia 2003 r., sygn. Ts 193/02, OTK ZU nr 2/B/2003, poz. 145; 13 listopada 2007 r., sygn. SK 40/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 137; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 32/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 21 i 18 czerwca 2013 r., sygn. SK 1/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 70). Innymi słowy, zarzuty skargi konstytucyjnej nie mogą obejmować przepisów innych aniżeli te, które miały zastosowanie w konkretnej sprawie sądowej. Mając powyższe na uwadze, skoro art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. został objęty zakresem skargi konstytucyjnej, a jednocześnie nie był zastosowany ani przez organy podatkowe, ani przez sądy administracyjne w sprawie podatkowej skarżącego, w związku z którą skarżący wywiódł skargę, postępowanie w zakresie badania zgodności art. 8 ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.f. z wzorcami kontroli należało umorzyć na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

2.4. W rozpatrywanej skardze konstytucyjnej jako wzorce kontroli wymieniono art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 217 i art. 31 ust. 3 Konstytucji. Trybunał stwierdził, że – w świetle uzasadnienia przedstawionego przez skarżącego – wyróżnić należało dwa zarzuty niezgodności regulacji ustawy podatkowej z Konstytucją sformułowane przez skarżącego, a mianowicie zarzut naruszenia zasady szczególnej określoności regulacji daninowych (oparty na art. 2 i art. 217 Konstytucji) oraz zarzut naruszenia zasady proporcjonalności (oparty na art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji). Powiązane są one w każdym z wyróżnionych wypadków z konstytucyjnymi gwarancjami ochrony prawa własności (art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji).

3. Zasada szczególnej określoności prawa daninowego.

3.1. Odnosząc się do wzorców kontroli dotyczących jakości legislacyjnej kwestionowanych regulacji prawnych, Trybunał wskazał, za wyrokiem Trybunału z 13 grudnia 2017 r. o sygn. SK 48/15 (OTK ZU A/2018, poz. 2), 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 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80), w których podsumowano, uporządkowano i rozwinięto dotychczasowy dorobek orzecniczy (zob. m.in. wyrok z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; postanowienie z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36; wyrok z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103). Z tego względu Trybunał w obecnym składzie, podziеляjąc poglądy wyrażone w powołanych wyżej orzeczeniach, za zbędne uznał powtarzanie też w nich zawartych i ograniczył swój wywód do zaakcentowania kwestii najistotniejszych z punktu widzenia rozpatrywanej sprawy.

3.2. Stwierdzenie przez Trybunał niezgodności określonej regulacji z Konstytucją ze względu na jej niejednoznaczność lub nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce w sytuacji, gdy: 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; 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii (por. wyrok o sygn. P 33/09). Jak bowiem wskazano w wyroku o sygn. P 13/02: „dla stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza jednak tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie faktu występowania niejasności lub rozbieżności interpretacyjnych. Nie w każdym przypadku nieprecyzyjne brzmienie lub niejednoznaczna treść przepisu uzasadniają bowiem tak daleko idącą ingerencję w system prawny, jaką jest wyeliminowanie z niego tego przepisu w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Do wyjątków należą bowiem sytuacje, gdy dany przepis jest w takim stopniu wadliwy, że w żaden sposób i przy przyjęciu różnych metod wykładni nie daje się interpretować w sposób racjonalny i zgodny z Konstytucją. (...) Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter «kwalifikowany», przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo – jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej – takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa. Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednorodnego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania. Dotykać one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu”.

Nie sposób przy tym *in abstracto* granicy pomiędzy zwykłą a 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.

3.3. Odnosząc powyższe uwagi natury ogólnej do okoliczności niniejszej sprawy, Trybunał stwierdził, że w wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji są istotnie wzmocnione ze względu na treść art. 217 Konstytucji. Przepis ten 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 (por. wyrok o sygn. SK 18/09).

3.4. Uwzględniając, że w niniejszej skardze zakwestionowano przepis ustawy podatkowej z punktu widzenia zarówno zasady poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji), jak i zasady szczególnej określoności regulacji daninowych (art. 217 Konstytucji), Trybunał zauważył, iż dla rozstrzygnięcia problemu konstytucyjnego podniesionego przez skarżącego wystarczające będzie orzeczenie w sprawie zgodności z drugą wymienioną zasadą. Spełnienie bowiem wyższego standardu legislacyjnego przesądza 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 statutowanej w art. 2 Konstytucji, ze względu na zbędność wydania wyroku.

4. Konstytucyjne gwarancje ochrony własności w świetle prawa daninowego.

4.1. W rozpatrywanej skardze zasada szczególnej określoności regulacji daninowych została powiązana z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, dotyczącym konstytucyjnej ochrony prawa własności.

Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, art. 217 Konstytucji (podobnie jak art. 2 Konstytucji i wywodzona z niego zasada poprawnej legislacji), co do zasady, nie może być samodzielnym wzorcem kontroli w postępowaniu zainicjowanym w trybie skargi konstytucyjnej, chyba że skarżący powołuje się na wywiedzione z niego 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 – jest uzasadnione 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.

4.2. Artykuł 64 ust. 1 Konstytucji przewiduje obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym art. 64 ust. 2 Konstytucji doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. W art. 64 ust. 3 Konstytucji zostało uregulowane 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.

4.3. Analizując treść uzasadnienia rozpatrywanej skargi konstytucyjnej, Trybunał stwierdził, że postawione w niej zarzuty nie dotyczą 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.

5. Zarzut naruszenia zasady proporcjonalności.

5.1. Jak trafnie wskazał w stanowisku Marszałek Sejmu, w wypadku postawienia zarzutu niekonstytucyjności norm ze względu na sprzeczność z art. 31 ust. 3 Konstytucji nie jest wystarczające samo powoływanie się przez skarżącego na naruszenie zasady proporcjonalności, bez wskazania, jakie konstytucyjne prawo zostało ograniczone kwestionowaną regulacją (por. postanowienie TK z 25 października 2011 r., sygn. K 36/09, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 93). Zbadanie zasadności zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności wymaga więc zawsze w pierwszej kolejności wskazania, jakie prawo konstytucyjne czy wolność konstytucyjną ogranicza kwestionowana regulacja (zob. wyrok z 29 stycznia 2002 r., sygn. K 19/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 1).

Mając na względzie treść zarzutów podniesionych w skardze, należy w tym miejscu wskazać na relacje zachodzące pomiędzy art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji. Jak wskazano w literaturze komentarzowej, „potraktowanie art. 64 ust. 3 jedynie jako przepisu szczególnego wyłączającego ogólną zasadę proklamowaną w art. 31 ust. 3 konstytucji, prowadziłoby do zbyt daleko idących następstw, polegających na zrelatywizowaniu ochrony prawnej, zagwarantowanej prawu własności przez konstytucję. Analiza treści obydwu klauzul określających przesłanki ograniczania praw wskazuje, że w przypadku prawa własności to właśnie art. 31 ust. 3 konstytucji powinien spełniać rolę podstawową, natomiast art. 64 ust. 3 traktować należy wyłącznie jako konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności wprowadzania ograniczeń tego prawa” (K. Zaradkiewicz, Komentarz do art. 64, [w:] *Konstytucja RP. Tom I. Komentarz do art. 1-86*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, nb. 8). W konkluzji należy zatem stwierdzić, że dopuszczalne jest przeprowadzenie kontroli konstytucyjności przez pryzmat koniunkcyjnie powołanych wzorców, które są statuowane w art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji.

5.2. Odnosząc przedstawione powyżej uwagi natury ogólnej do niniejszej sprawy, Trybunał dostrzega, że skarżący powiązał naruszenie zasady proporcjonalności wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji z konstytucyjnym prawem własności. Zarzut ten nie ma zatem charakteru samoistnego.

Niezależnie jednak od powyższego Trybunał podziela stanowisko zajęte przez Marszałka Sejmu, że zarzut niezgodności zakwestionowanego w skardze przepisu z zasadą proporcjonalności nie został przez skarżącego należycie uzasadniony. W istocie bowiem uzasadniając powyższy zarzut, skarżący ograniczył się wyłącznie do postawienia tezy o sprzeczności zachodzącej pomiędzy dyspozycją art. 8 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. a zasadą proporcjonalności oraz

przytoczenia wybranego orzecznictwa trybunalskiego dotyczącego możliwości wyinterpretowania zasady proporcjonalności z zasady demokratycznego państwa prawa (zob. skarga, s. 22). Skarżący nie wykazał zatem, w jaki sposób i dlaczego – jego zdaniem – zakwestionowana regulacja nie spełnia testu proporcjonalności, w tym w szczególności nie przedstawił argumentacji przemawiającej za przyjęciem, że dolegliwość ciężarów nakładanych na jednostkę na skutek stosowania art. 8 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. jawi się jako nieproporcjonalna względem pozytywnych efektów rzeczonyj regulacji.

Uzupełniająco należy stwierdzić, że treść uzasadnienia skargi przemawia za przyjęciem, iż skarżący traktuje naruszenie zasady proporcjonalności jedynie wtórnie, jako skutek niewłaściwego – w jego ocenie – zastosowania zakwestionowanego przepisu przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne. Jak bowiem wskazano w skardze „zarzuty postawione w niniejszej skardze konstytucyjnej nie zmierzają do zakwestionowania zasadności ingerencji w prawa majątkowe, polegającej na nałożeniu podatku, ale do zakwestionowania takiego legislacyjnego ukształtowania konstrukcji podatkowej, która może doprowadzić – a w przypadku Skarżącego w istocie doprowadziło – do dwukrotnego obciążenia tym samym podatkiem tego samego zdarzenia stanowiącego przedmiot opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych. Skarżący nie doszukuje się naruszenia przepisów chroniących własność (tj. art. 64 ust. 1 Konstytucji RP) oraz wyznaczających dopuszczalność ograniczeń własności (tj. art. 64 ust. 3 Konstytucji RP) ani w nałożeniu podatku, ani w zasadności ustanowienia reżimu przypisywania poszczególnym podatnikom dochodów uzyskiwanych ze wspólnego źródła przychodów” (skarga, s. 5). Lektura uzasadnienia skargi dowodzi zatem, że skarżący nie kwestionuje *in genere* proporcjonalności rozwiązań określających sposób rozliczania podatkowego zachowań gospodarczych, podejmowanych w ramach wspólnego przedsięwzięcia, a jedynie podważa zgodność kwestionowanych przepisów z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, która dopiero na etapie stosowania prawa może prowadzić do nakładania nadmiernych – zdaniem skarżącego – obciążeń podatkowych.

Mając powyższe na względzie, Trybunał stwierdził, że treść skargi uniemożliwia merytoryczne rozpoznanie zarzutu niezgodności art. 8 ust. 1 i 2 u.p.d.o.f. z zasadą proporcjonalności wywodzoną przez skarżącego z art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, ze względu na brak należytego uzasadnienia wskazanego zarzutu, co implikuje konieczność umorzenia postępowania we wskazanym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

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

6. Analiza zgodności.

6.1. Trybunał przypomina, że także w sytuacji, gdy przedmiotem postępowania są przepisy nieprecyzyjne lub niejednoznaczne, kontrola konstytucyjności norm dotyczy nie sposobu stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. W sytuacji, gdy przedmiotem zarzutu jest standard legislacyjny określonych 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. Rozstrzygnięcie powyższych wątpliwości wymaga przeprowadzenia przez Trybunał samodzielnej interpretacji zakazanych przepisów wraz z ich otoczeniem normatywnym, przy uwzględnieniu stanowiska wypracowanego w trakcie stosowania prawa, a w szczególności orzecznictwa Naczelnego

Sądu Administracyjnego (por. wyrok z 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69).

6.2. Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że źródła niezgodności kwestionowanej regulacji z Konstytucją skarżący upatruje przede wszystkim w posłużeniu się przez ustawodawcę w art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. niejasnym pojęciem „wspólnego przedsięwzięcia”.

W kontekście powyższego Trybunał stwierdza, że ustawodawca nie zdefiniował wyrażenia „wspólne przedsięwzięcie” ani w samych przepisach ustawy podatkowej, ani też w innych obowiązujących aktach prawnych. Należy jednak zauważyć, że dopuszczalność zawierania umów o wspólne przedsięwzięcie wynika wprost z zasady swobody umów wyrażonej w przepisach ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2022 r. poz. 1360, ze zm.).

Brak definicji legalnej wyrażenia „wspólne przedsięwzięcie” implikuje w procesie stosowania przepisu konieczność posłużenia się wykładnią językową. Należy przy tym zauważyć, że sformułowanie „wspólne przedsięwzięcie” opiera się na koniunkcji występujących w języku potocznym wyrazów „wspólny” oraz „przedsięwzięcie”, natomiast zdekodowanie ich treści znaczeniowej – w ocenie Trybunału – nie nastęrcza trudności dla przeciętnych użytkowników języka polskiego.

Zajęte w akapicie poprzedzającym stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym, gdzie ukształtowała się jednolita wykładnia wyrażenia „wspólne przedsięwzięcie”, oparta na wykładni językowej. Tytułem egzemplifikacji w jednym z wyroków NSA wskazano, że „słowo wspólny oznacza «wykonywany lub przeżywany przez wiele osób, razem z innymi», «należący do wielu osób», «jednakowy dla wielu osób». Natomiast przedsięwzięcie jest definiowane jako «projekt, działanie podjęte w jakimś celu», a przedsięwziąć – przedsiębrać to «zdecydować się na wykonanie czegoś»” (wyrok NSA z 1 października 2018 r., sygn. akt II FSK 3061/18, powołane orzeczenia pochodzą z Centralnej Bazy Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>). Spójne z powyższymi poglądy prezentowane są również w piśmiennictwie, gdzie wskazuje się, że „[p]rzez pojęcie «wspólnego przedsięwzięcia» należy więc rozumieć sytuację, w której zgodnie z poczynionymi wcześniej ustaleniami dwa podmioty lub większa liczba podmiotów podejmują wspólne działania w celu realizacji określonego przedsięwzięcia gospodarczego” (P. Arciszewska, [w:] *Leksykon cen transferowych*, red. J.F. Mika, Warszawa 2019, s. 610). Analogicznie twierdzi się także, że „[w]spólne przedsięwzięcie charakteryzuje się wspólnym działaniem podejmowanym w celu realizacji konkretnego przedsięwzięcia gospodarczego. (...) [Z]a wspólne przedsięwzięcie należy uznać wszelkiego rodzaju projekty, których realizacja oraz udział w przyszłych zyskach wiąże się z udziałem co najmniej dwóch podmiotów, które jednocześnie zazwyczaj nie łączą się z zawianiem formalnej struktury organizacyjnej, takiej jak spółka osobowa, oraz nie polegają jedynie na czerpaniu dochodów z przedmiotów objętych współwłasnością czy też współposiadania. Wspólne przedsięwzięcie powinno być ujęte w pewne ramy organizacyjne. Nie muszą to być jednak ramy sztywne i zinstytucjonalizowane” (A. Sobiech, *Współpraca w ramach „wspólnego przedsięwzięcia” – wybrane problemy podatkowe*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 5/2016, cz. 1, s. 130). Podsumowując, wspólne przedsięwzięcie charakteryzuje się zatem wspólnym działaniem co najmniej dwóch podmiotów, podejmowanym w celu osiągnięcia zamierzonego celu (tak Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z: 24 czerwca 2010 r., sygn. akt II FSK 249/09 oraz 23 listopada 2012 r., sygn. akt II FSK 614/11).

Jak wynika z przedstawionych powyżej wywodów, rozumienie wyrażenia „wspólne przedsięwzięcie”, o którym mowa w art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. – wbrew twierdzeniom skarżącego – jest jasne. Skoro zatem zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie pojęcie to nie budzi kontrowersji, należy uznać, że nie można mówić w tym wypadku o niedookreśloności kwe-

stionowanej przez skarżącego normy prawnej, i to zwłaszcza takiej, która uzasadniałaby derogację komentowanej regulacji z systemu prawa.

6.3. Mając na względzie poczynione wyżej ustalenia, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że nie ma podstaw do przyjęcia, iż zawarte w art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f. wyrażenie „wspólne przedsięwzięcie” jest niejasne i nieprecyzyjne w stopniu naruszającym konstytucyjne standardy określoności prawa daninowego.

Trybunał raz jeszcze przypomina, że występujące w praktyce trudności interpretacyjne same w sobie nie świadczą 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 pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności lub nieprecyzyzności 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. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału, niejasność lub nieprecyzyzność 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 (por. postanowienie TK o sygn. P 16/03 oraz wyroki TK 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 niniejszej sprawie taka sytuacja nie zachodzi. Jak wynika bowiem z dokonanej przez Trybunał analizy, wyrażenie „wspólne przedsięwzięcie” jest zarówno w doktrynie prawa podatkowego, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych pojmowane jednolicie. Ewentualne wątpliwości dotyczące sposobu rozumienia sformułowania „wspólne przedsięwzięcie”, które mogą pojawiać się w praktyce stosowania art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f., winny być usuwane za pomocą wykładni językowej kwestionowanego przepisu, dokonywanej *ad casum* przez sądy administracyjne.

W kontekście powyższego Trybunał uzupełniająco wskazuje na pogląd wyrażony w orzecznictwie NSA, że potencjalne wątpliwości co do zgodności przepisów ustawy podatkowej z art. 2 i art. 217 w związku z art. 84 Konstytucji powinny być eliminowane w procesie wykładni prawa, z uwzględnieniem specyfiki każdego konkretnego zdarzenia. Respektowana przy tym winna być każdorazowo zasada *in dubio pro tributario*, nakazująca rozstrzygać ewentualne niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika (por. wyrok NSA z 30 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 3760/17).

Mając na względzie przedstawioną powyżej argumentację, należy zatem stwierdzić, że w niniejszej sprawie nie zachodzi konieczność wyeliminowania zakwestionowanego w skardze konstytucyjnej przepisu z obrotu prawnego, z uwagi na – zarzucaną przez skarżącego – niedookreśloność wyrażenia „wspólne przedsięwzięcie”. Nie sposób bowiem zgodzić się z tezą skarżącego, że owe sformułowanie może być przez organy podatkowe stosowane w sposób uznaniowy i nieprzewidywalny dla uczestników obrotu gospodarczego (zob. skarga, s. 4). Jedynie na marginesie należy w tym kontekście zauważyć, że w sprawie podatkowej skarżącego, w związku z którą wywiedziona została skarga konstytucyjna, zarówno organy podatkowe, jak i następnie sądy administracyjne obu instancji przedstawiły szereg argumen-

tów przemawiających za zakwalifikowaniem realizowanej przez skarżącego inwestycji jako wspólne przedsięwzięcie w rozumieniu art. 8 ust. 1 u.p.d.o.f.

Z tych wszystkich względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.