

127/10/A/2007

**WYROK**

z dnia 27 listopada 2007 r.  
**Sygn. akt SK 39/06\***

**W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej**

**Trybunał Konstytucyjny w składzie:**

Wojciech Hermeliński – przewodniczący  
Maria Gintowt-Jankowicz  
Adam Jamróz – sprawozdawca  
Marek Mazurkiewicz  
Jerzy Stępień,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącego oraz Sejmu, Prokuratora Generalnego i Rzecznika Praw Obywatelskich, na rozprawie w dniu 27 listopada 2007 r., skargi konstytucyjnej Mirosława Czekaja o zbadanie zgodności:

art. 19 ust. 1 i art. 28 ust. 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.) z preambułą oraz z art. 2, art. 32, art. 45, art. 64 ust. 3 i art. 84 Konstytucji,

o r z e k a:

**Art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych** (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, Nr 22, poz. 270, Nr 60, poz. 703, Nr 70, poz. 816, Nr 104, poz. 1104, Nr 117, poz. 1228 i Nr 122, poz. 1324, z 2001 r. Nr 4, poz. 27, Nr 8, poz. 64, Nr 52, poz. 539, Nr 73, poz. 764, Nr 74, poz. 784, Nr 88, poz. 961, Nr 89, poz. 968, Nr 102, poz. 1117, Nr 106, poz. 1150, Nr 110, poz. 1190, Nr 125, poz. 1363 i 1370 i Nr 134, poz. 1509, z 2002 r. Nr 19, poz. 199, Nr 25, poz. 253, Nr 74, poz. 676, Nr 78, poz. 715, Nr 89, poz. 804, Nr 135, poz. 1146, Nr 141, poz. 1182, Nr 169, poz. 1384, Nr 181, poz. 1515, Nr 200, poz. 1679 i Nr 240, poz. 2058, z 2003 r. Nr 7, poz. 79, Nr 45, poz. 391, Nr 65, poz. 595, Nr 84, poz. 774, Nr 90, poz. 844, Nr 96, poz. 874, Nr 122, poz. 1143, Nr 135, poz. 1268, Nr 137, poz. 1302, Nr 166, poz. 1608, Nr 202, poz. 1956, Nr 222, poz. 2201, Nr 223, poz. 2217 i Nr 228, poz. 2255, z 2004 r. Nr 29, poz. 257, Nr 54, poz. 535, Nr 93, poz. 894, Nr 99, poz. 1001, Nr 109, poz. 1163, Nr 116, poz. 1203, 1205 i 1207, Nr 120, poz. 1252, Nr 123, poz. 1291, Nr 162, poz. 1691, Nr 210, poz. 2135, Nr 263, poz. 2619 i Nr 281, poz. 2779 i 2781, z 2005 r. Nr 25, poz. 202, Nr 30, poz. 262, Nr 85, poz. 725, Nr 86, poz. 732, Nr 90, poz. 757, Nr 102, poz. 852, Nr 143, poz. 1199 i 1202, Nr 155, poz. 1298, Nr 164, poz. 1365 i 1366, Nr 169, poz. 1418 i 1420, Nr 177, poz. 1468, Nr 179, poz. 1484 i Nr 183, poz. 1538, z 2006 r. Nr 46, poz. 328, Nr 104, poz. 708 i 711, Nr 107, poz. 723, Nr 157, poz. 1119, Nr 183, poz. 1353 i 1354, Nr 217, poz. 1588, Nr 226, poz. 1657 i Nr 249, poz. 1824 oraz z 2007 r. Nr 35, poz. 219, Nr 99, poz. 658, Nr 115, poz. 791 i 793, Nr 176, poz. 1243, Nr 181, poz. 1288 i Nr 191, poz. 1361 i 1367), **w brzmieniu obowiązującym do dnia 31**

---

\* Sentencja została ogłoszona dnia 3 grudnia 2007 r. w Dz. U. Nr 225, poz. 1673.

**grudnia 2000 r., w zakresie, w jakim pomija element normy określający, że wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży wartość stanowiąca przychód ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych oraz innych rzeczy jest pomniejszona o należny podatek od towarów i usług – jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 oraz z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

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

**na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.**

## UZASADNIENIE

### I

1. Skargą konstytucyjną z 22 października 2005 r., skarżący wniósł o zbadanie zgodności art. 19 ust. 1 i art. 28 ust. 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: ustawa lub ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych) z preambułą oraz z art. 2, art. 32, art. 45, art. 64 ust. 3 i art. 84 Konstytucji.

Zawisła przed Trybunałem sprawa miała miejsce na tle następującego stanu faktycznego.

W 1997 r. skarżący wraz z małżonką sprzedał należącą do niego nieruchomość za cenę 3 036 160,30 zł; w cenie tej zawarty został VAT w wysokości 480 725,30 zł. Złożył również oświadczenie o przeznaczeniu części przychodu ze sprzedaży na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy. Ponieważ skarżący nie przeznaczył osiągniętego ze sprzedaży przychodu w całości na cele nabycia innej nieruchomości, organ podatkowy po upływie 5 lat od daty transakcji dokonał ustalenia wysokości podatku od kwoty, jaka nie została wydatkowana przez niego na deklarowany cel.

Decyzją Urzędu Skarbowego w Grodzisku Mazowieckim z 21 stycznia 2002 r. skarżącemu określono zaległość podatkową na kwotę 26 782,80 zł oraz odsetki za zwłokę w kwocie 28 081,20 zł, liczone do dnia wydania decyzji; za podstawę obliczenia tego podatku dochodowego przyjęto kwotę 267 828,00 zł.

Z uwagi na to, że sprzedaż ta miała miejsce przed upływem 5 lat, licząc od końca roku, w którym nieruchomość została nabyta, organ podatkowy na podstawie art. 28 ust. 2 ustawy uzyskany dochód opodatkował 10-procentowym podatkiem dochodowym. Do wymiaru tego podatku przyjęto uzyskany ze sprzedaży nieruchomości przychód w kwocie 3 036 160,30 zł pomniejszony o kwotę 1 145 069,74 zł, która zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy została przeznaczona na cele mieszkaniowe skarżącego, oraz o kwotę 1 355 435 zł, od której wcześniej zapłacono 10-procentowy zryczałtowany podatek dochodowy.

Odwołując się od decyzji organu pierwszej instancji, skarżący zakwestionował sposób ustalenia podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, która obejmowała nie tylko uzyskany z transakcji rzeczywisty przychód, lecz także uiszczony podatek od towarów i usług. Podniósł, że skoro podatek od towarów i usług został odprowadzony zgodnie z obowiązującymi przepisami, nie mógł tym samym kwoty tej przeznaczyć na cele określone w art. 21 ust. 1 pkt 32 lit. a ustawy.

Izba Skarbowa w Warszawie nie uwzględniła zarzutu skarżącego, stwierdzając, że przychodem ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, których dotyczyła transakcja,

jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży, pomniejszona o kwotę kosztów sprzedaży. Podatek od towarów i usług nie stanowi natomiast kosztu sprzedaży nieruchomości w rozumieniu art. 19 ust. 1 ustawy.

Od decyzji Izby Skarbowej skarżący wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w Warszawie, domagając się jej uchylenia.

W wyroku z 10 lutego 2004 r., sygn. akt III SA 1273/02, WSA, odnosząc się do zasadności wliczenia podatku od towarów i usług do przychodu ze sprzedaży nieruchomości, uznał, że literalne brzmienie art. 19 ust. 1 ustawy, będącego podstawą obliczenia podatku w przedmiotowej sprawie, nie daje podstaw do pomniejszenia przychodu o podatek od towarów i usług. Sąd ten uznał ponadto, że zgodnie z art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o cenach (Dz. U. z 1988 r. Nr 27, poz. 195, ze zm.) w brzmieniu obowiązującym w chwili sprzedaży nieruchomości (tj. w marcu 1997 r.) – „cena towaru lub usługi opodatkowanej podatkiem od towarów i usług obejmuje należność [...] wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług”. W związku z tym oddalił skargę.

Wnosząc kasację od powyższego wyroku do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), skarżący zarzucił, że rozstrzygnięcie WSA narusza przepisy prawa materialnego, tj. art. 19 ust. 1 i art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 1 ust. 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.), przez ich błędną interpretację i niewłaściwe zastosowanie. Podniósł, że uiszczony podatek od towarów i usług stanowi należność budżetową państwa i nie może być jednocześnie przychodem, od którego ustala się wysokość dochodu do opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym w wysokości 10%, o którym mowa w art. 28 ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Skarga kasacyjna została oddalona wyrokiem NSA z 31 marca 2005 r. (sygn. akt FSK 1496/04). Sąd nie podzielił poglądu skarżącego o błędnej wykładni prawa dokonywanej przez organy podatkowe w jego sprawie.

W skardze konstytucyjnej z 22 października 2005 r., skarżący podniósł, że art. 19 ust. 1 i art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zawierają nieprecyzyjne sformułowania, będące przyczyną dowolnej interpretacji tych przepisów przez organy podatkowe i sądy administracyjne. Zaskarżone przepisy naruszają przez to zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także zasadę przyzwoitej legislacji – wywodzone z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji).

Skarżący podkreślił, że swoboda ustawodawcy w kształtowaniu polityki podatkowej, wynikająca z art. 84 Konstytucji, zawierającego zarazem zasadę powszechności opodatkowania, nie oznacza całkowitej arbitralności i ograniczona jest obowiązkiem poszanowania innych zasad i wartości konstytucyjnych. Z kolei z art. 217 Konstytucji, wyrażającego zasadę wyłączności ustawowej w zakresie nakładania podatków, skarżący wywodzi niedopuszczalność formułowania przepisów podatkowych w taki sposób, aby o ich znaczeniu i sposobie interpretacji decydować mogły dowolnie organy podatkowe.

W odniesieniu do art. 19 ust. 1 ustawy, przyczynę takiego stanu rzeczy skarżący upatruje w braku definicji zwrotu: „koszty sprzedaży”; w konsekwencji niektóre organy podatkowe zaliczają podatek od towarów i usług do kategorii tych kosztów, inne zaś odmawiają takiego ich zaliczenia. Przyjęta w sprawie skarżącego, przez organy stosujące zaskarżone przepisy, interpretacja, zgodnie z którą podatek VAT nie stanowi elementu kosztów sprzedaży, o których mowa w art. 19 ust. 1 ustawy, prowadzi do wniosku, że w celu skorzystania ze zwolnienia podatkowego, na podstawie art. 28 ust. 2 ustawy, musiałby on przeznaczyć na zakup nieruchomości kwotę wyższą, niż faktycznie uzyskał ze sprzedaży swojej nieruchomości.

Regulacja prowadząca do tego rodzaju następstw pozostaje, w ocenie skarżącego, w rażącej sprzeczności z zasadami racjonalnego ustawodawcy oraz, z wywodzonymi z zasady państwa prawnego, zasadami: zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, lojalności państwa wobec obywateli, a także z konstytucyjnym nakazem określoności przepisów prawa. Zaskarżone przepisy – wbrew tym zasadom – uniemożliwiają kształtowanie stosunków życiowych w oparciu o zaufanie do obowiązującego prawa. Prawo takie staje się bowiem dla podatników pułapką, a organ podatkowy, stosując dany przepis, zastępuje w rezultacie ustawodawcę.

Zakwestionowane przepisy naruszają także, zdaniem skarżącego, art. 64 ust. 3 Konstytucji, ponieważ stanowią niedopuszczalną ingerencję w konstytucyjnie chronioną sferę prawa własności – w sposób dowolny, w zależności od przyjętej interpretacji.

Skarżący podkreślił także, że podatek od towarów i usług stanowi w całości dochód budżetu państwa i jako taki nie może być jednocześnie przychodem, na podstawie którego oblicza się wysokość podatku dochodowego podatników.

2. Pismem procesowym z 11 lipca 2006 r. Rzecznik Praw Obywatelskich przystąpił do skargi konstytucyjnej Mirosława Czekaja. Przedstawił jednocześnie pogląd, że art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest niezgodny z art. 2, art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich art. 19 ust. 1 ustawy narusza art. 2 Konstytucji w zakresie zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz zasady ochrony zaufania do państwa i prawa. Sformułowanie przepisu nie pozwala bowiem jednoznacznie ustalić, co należy zaliczyć do „kosztów sprzedaży nieruchomości”, które pomniejszają uzyskany przez podatnika przychód z tytułu jej sprzedaży. Nie spełnia on tym samym wymagań poprawnej legislacji, odnoszących się w sposób szczególny do przepisów ograniczających konstytucyjne wolności i prawa. Nie zapewnia też jednolitej wykładni i jednolitego stosowania prawa.

Rzecznik podkreślił ponadto, że przepisy prawa podatkowego powinny być tak ujęte, aby zakres ich zastosowania obejmował tylko takie stany faktyczne, co do których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić obowiązek podatkowy. Przedmiot podatku powinien być jasno sformułowany w ustawie. Na gruncie prawa podatkowego niedopuszczalne jest tworzenie rozszerzającej wykładni przez organy stosujące prawo. Wynika to z art. 84 i art. 217 Konstytucji. W treści art. 19 ust. 1 ustawy nie jest natomiast jasno określone, co należy wyłączyć z przedmiotu opodatkowania przy dokonaniu odpłatnego zbycia nieruchomości.

Rzecznik Praw Obywatelskich zarzucił też, że niejednolita wykładnia zaskarżonego przepisu, dokonywana przez wymiar sprawiedliwości, prowadzi do nierównego opodatkowania, co jest sprzeczne z zasadą sprawiedliwości opodatkowania, gwarantującą właściwy wymiar podatku.

Uzasadniając zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, Rzecznik podniósł, że podatnik zamierzający skorzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 28 ust. 2 ustawy musiałby przeznaczyć na zakup nieruchomości kwotę wyższą, niż faktycznie uzyskał ze sprzedaży podlegającej opodatkowaniu zryczałtowaną stawką 10-procentowego podatku dochodowego. Żądanie od podatnika zapłacenia zryczałtowanego podatku od kwoty uiszczanego podatku od towarów i usług oznacza obowiązek zapłacenia podatku od dochodu, którego skarżący w wyniku sprzedaży nieruchomości nie osiągnął.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich zaskarżony przepis pozwala organom podatkowym w sposób dowolny naruszać ekonomiczne prawa skarżącego, poprzez ingerencję w jego prawo własności. Ustawodawca nie określił bowiem w art. 19 ust. 1 ustawy, jaka wartość stanowi przychód opodatkowany podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Z

kolei art. 1 ustawy stanowi, że ustawa ta reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób fizycznych, a takiego dochodu nie stanowi kwota VAT, zawarta w cenie sprzedanej nieruchomości, stanowiąca dochód budżetu państwa. Kwota ta nie może tym samym stanowić przychodu, opodatkowanego podatkiem dochodowym od osób fizycznych.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 9 sierpnia 2007 r. zajął stanowisko, że art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2000 r., jest niezgodny z art. 2, art. 64 w związku z art. 31 ust. 3 i z art. 84 Konstytucji. W pozostałym zakresie wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.).

W pierwszej kolejności Prokurator Generalny odniósł się do kwestii zakresu przedmiotu zaskarżenia. Stwierdził, że kontroli konstytucyjnej zainicjowanej niniejszą skargą podlega zdanie pierwsze art. 19 ust. 1 ustawy, bowiem skarżący nie kwestionuje konstytucyjności uprawnienia organu skarbowego do ustalania wysokości przychodu, w sytuacji gdy cena umowna znacznie odbiega od wartości rynkowej rzeczy lub praw. Jego zarzuty koncentrują się tylko na niedookreśloności definicji przychodu z tytułu sprzedaży nieruchomości.

Następnie Prokurator Generalny, odnosząc się merytorycznie do przedmiotu zaskarżenia, podzielił zarzuty i argumentację przedstawioną przez skarżącego i Rzecznika Praw Obywatelskich. Dodał ponadto, że konstytucyjnie dopuszczalna swoboda ustawodawcy kształtowania systemu podatkowego, a tym samym swoboda ingerencji w majątek podmiotów, na których spoczywa obowiązek podatkowy, wynika z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Ingerencja taka wiąże się jednak niewątpliwie z koniecznością respektowania nakazu określoności przepisów (art. 2, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji). Prokurator Generalny upatruje szczególne znaczenie dla ochrony sfery praw związanych z ponoszeniem ciężarów publicznych w unormowaniu zawartym w art. 217 Konstytucji. Przepis ten, wprowadzając wymóg ustawowego określania podstawowych elementów podatku, stanowi fundament finansowego ustroju państwa, konkretyzujący w tej sferze życia gospodarczego zasadę określoności przepisów prawa, stanowiącą element składowy zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa.

Po przeprowadzeniu analizy przepisów odnoszących się do sytuacji prawnej skarżącego, w brzmieniu, w jakim obowiązywały one w okresie powstania obowiązku i zobowiązania podatkowego skarżącego, Prokurator Generalny stwierdził, że ze sposobu ukształtowania regulacji ustawowej, odnoszącej się do sytuacji podatnika, nie wynika, czy „wartość wyrażona w cenie umownej” obejmuje także kwotę uiszczanego podatku VAT; ani czy wartość tego podatku podlega zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

W ocenie Prokuratora Generalnego, wykładnia przepisu art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy, w zgodzie z normami konstytucyjnymi, prowadzi do wniosku, iż zwrot: „wartość wyrażona w cenie” nie obejmuje kwoty podatku od towarów i usług. Zgodnie z art. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawa ta reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym dochodów osób fizycznych, a takiego dochodu nie może stanowić kwota uiszczanego podatku od towarów i usług od transakcji sprzedaży nieruchomości.

Prokurator zwrócił również uwagę, że zróżnicowane orzecznictwo sądów administracyjnych, na gruncie zaskarżonych przepisów, wskazuje na brak utrwalonej praktyki, a tym samym potwierdza niedostateczną precyzję regulacji ustawowej.

Regulacja taka nie spełnia zatem konstytucyjnych wymagań w zakresie określania przedmiotu opodatkowania oraz przekracza konstytucyjne granice dopuszczalnej ingerencji w majątek podatników. Narusza przez to nakaz określoności przepisów ustawowych, a tym samym pozostaje w sprzeczności z art. 2 oraz z art. 84 i art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Podzielając zarzuty Rzecznika Praw Obywatelskich, Prokurator Generalny stwierdził ponadto, że przepis art. 19 ust. 1 ustawy czyni przedmiotem opodatkowania wartość zawartego w cenie sprzedaży podatku od towarów i usług, który nie stanowi przecież dochodu podatnika, lecz należność Skarbu Państwa. W konsekwencji powoduje to naruszenie przez ustawodawcę sfery konstytucyjnie dopuszczalnej ingerencji w składniki majątkowe podatnika, wyznaczone przez art. 217 i art. 84 Konstytucji. Prowadzi to do wniosku, że można badać zgodność zaskarżonej regulacji z art. 64 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Następnie Prokurator Generalny przeszedł do oceny zgodności art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy z art. 64 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Wskazał, że nie można się doszukać uzasadnienia spełnienia przez taką regulację konstytucyjnie dopuszczalnych przesłanek ograniczeń praw i wolności konstytucyjnych – konieczności w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. W związku z powyższym uznał, że zaskarżony przepis jest niezgodny z art. 64 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Ponadto Prokurator Generalny wniósł o umorzenie postępowania w zakresie badania zgodności art. 19 ust. 1 ustawy z art. 32 i art. 45 Konstytucji, ze względu na to, że skarżący nie wskazał, w czym upatruje naruszenia przez zaskarżony przepis zasady równości prawa do sądu i zasad wyrażonych w preambule. Uznał, że w takiej sytuacji zachodzą przesłanki umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

W kwestii zarzutu niezgodności art. 28 ust. 2 ustawy ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi, Prokurator Generalny zgodził się z Rzecznikiem Praw Obywatelskich, że przedstawiony w skardze problem w istocie sprowadza się do oceny konstytucyjności uregulowania art. 19 ust. 1 ustawy. Skarżący bowiem, wskazując nieprecyzyjność ustawowego określenia podstawy opodatkowania – przychodu ze sprzedaży nieruchomości – oraz skutki, jakie to wywołało w jego sprawie, nie wskazał, w czym upatruje niekonstytucyjność rozwiązania przyjętego w art. 28 ust. 2 ustawy. W istocie więc zarzuty dotyczą podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 19 ust. 1 ustawy. W takim przypadku, zdaniem Prokuratora Generalnego, zbędna jest kontrola konstytucyjności art. 28 ust. 2 ustawy. Prokurator uznał, że dla ochrony konstytucyjnych praw skarżącego wystarczająca jest ocena konstytucyjności art. 19 ust. 1 ustawy; wniósł jednocześnie o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na zbędność wydania orzeczenia.

4. Marszałek Sejmu w piśmie z 26 marca 2007 r., zawierającym stanowisko Sejmu w sprawie skargi Mirosława Czekaja, wniósł o stwierdzenie, że art. 19 ust. 1 i art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu, w jakim stały się one podstawą ostatecznego rozstrzygnięcia, wydanego w sprawie skarżącego, są zgodne z preambułą oraz z art. 2, art. 32, art. 45, art. 64 ust. 3 i art. 84 Konstytucji.

Uzasadniając swoje stanowisko w sprawie, Marszałek Sejmu wskazał, że w sytuacji skarżącego nie powinien pojawić się problem zaliczania lub nie zaliczania podatku od towarów i usług – do kosztów sprzedaży. Sprzedaż, zarówno nieruchomości gruntowych, jak i prawa użytkowania wieczystego gruntu, nie podlegała bowiem w rozpatrywanym okresie podatkowi od towarów i usług. Natomiast, w ocenie Marszałka Sejmu, przepisy dotyczące opodatkowania podatkiem od towarów i usług sprzedaży budynków i budowli, których sprzedaż była opodatkowana podatkiem od towarów i usług, nie miały zastosowania, jeżeli sprzedaż nieruchomości nie była przedmiotem działalności gospodarczej podatnika.

Zdaniem Marszałka Sejmu, u podstaw rozpatrywanej skargi konstytucyjnej leży błędne odczytanie i następnie błędne zastosowanie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych do zdarzenia, jakim była sprzedaż przez skarżącego nieruchomości wraz z

prawem użytkowania wieczystego gruntu. Ze względu na to, że skarżący prowadził działalność gospodarczą, ale przedmiotem tej działalności nie był obrót nieruchomościami, a sprzedaż miała charakter jednorazowy – sprzedaż ta nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Skarżący nie miał zatem obowiązku wystawienia faktury VAT, naliczenia podatku od towarów i usług oraz odprowadzenia naliczonego podatku do urzędu skarbowego. U podstaw rozpatrywanej skargi konstytucyjnej legło zatem – zdaniem Marszałka – błędne przyjęcie, że dokonywana przez skarżącego sprzedaż podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. W sytuacji jednak, gdy skarżący wystawił fakturę i naliczył podatek, wówczas zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, obowiązany był do jego zapłaty także wówczas, gdy dana sprzedaż nie była objęta obowiązkiem podatkowym albo została zwolniona od podatku.

Zdaniem Marszałka Sejmu, z faktu zastosowania przez skarżącego niewłaściwych przepisów nie można wywodzić tezy o ich niekonstytucyjności.

Kwestionowany przepis nie narusza także konstytucyjnej zasady równości ani zasady powszechności ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, bowiem adresowany jest do wszystkich podatników uzyskujących określone w nim przychody. „Dziwić jedynie może brak dokonania odpowiedniej korekty przez organy podatkowe i sądy administracyjne, które tę sprawę rozpatrywały” – uważa Marszałek.

Marszałek Sejmu stwierdził również, że całkowicie bezzasadny jest zarzut niekonstytucyjności art. 28 ust. 2 ustawy. Treść tego przepisu nie zawiera określeń niejasnych lub wieloznacznych i nie pozostaje w kolizji z art. 32, art. 45 i art. 84 Konstytucji.

5. Prezes Rady Ministrów w piśmie z 8 marca 2007 r. wyjaśnił, że ewentualne stwierdzenie niezgodności z Konstytucją zakwestionowanych przez skarżącego przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych może wywołać skutki finansowe, związane z roszczeniami podatników, którzy w latach 1993-2000 (czyli do zmiany przepisu od 1 stycznia 2001 r.) dokonali sprzedaży nieruchomości i odprowadzili zryczałtowany podatek dochodowy od przychodu ustalonego, bez pomniejszenia go o należny podatek od towarów i usług.

Wskazał nadto, że organy podatkowe nie dysponują danymi, na podstawie których można byłoby ustalić kwoty należnego podatku VAT w przychodach ze sprzedaży nieruchomości. Tym samym nie ma możliwości określenia kwoty ewentualnych roszczeń podatników.

Prezes Rady Ministrów przyznał, że „literalne brzmienie tego przepisu nie dawało podstaw do pomniejszenia przychodu o podatek od towarów i usług”, i zauważył, że w efekcie dokonanej nowelizacji, „od 2001 r. z przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym na podstawie art. 28 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wyłącza się zawarty w cenie podatek od towarów i usług”.

## II

Na rozprawie w dniu 27 listopada 2007 r. przedstawicielka Prokuratora Generalnego zmodyfikowała stanowisko, uprzednio zajęte na piśmie i wniosła o stwierdzenie niezgodności art. 19 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w brzmieniu kwestionowanym przez skarżącego, w zakresie, w jakim przychód w rozumieniu tego przepisu stanowi również wartość podatku VAT – z art. 2 w związku z art. 84 i art. 64 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji. W pozostałym zakresie podtrzymała stanowisko przedstawione w pkt 2 pisma z 9 sierpnia 2007 r.

Pozostali uczestnicy postępowania podtrzymali swoje dotychczasowe stanowiska.

### III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zakres zaskarżenia i zakres kognicji Trybunału.

W skardze konstytucyjnej skarżący zakwestionował zgodność art. 19 ust. 1 i art. 28 ust. 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: ustawa lub ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych) z preambułą oraz z art. 2, art. 32, art. 45, art. 64 ust. 3 i art. 84 Konstytucji, w brzmieniu, w którym stały się one podstawą określenia podatku należnego, czyli w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2000 r. W dniu 1 stycznia 2001 r. weszła bowiem w życie ustawa nowelizująca art. 19 ust. 1 ustawy (ustawa 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, ze zm.). W wyniku zmiany wprowadzonej ustawą nowelizującą, do art. 19 ust. 1 dodano zdanie w brzmieniu: „Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio”. Zgodnie z art. 14 ust. 1 zdanie drugie, u podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług. Wprowadzona zmiana oznacza, że od 1 stycznia 2001 r. przychodem ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych oraz innych rzeczy, w warunkach określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży, pomniejszonej o koszty sprzedaży i o należny podatek od towarów i usług.

Zmiana ta, choć dotyczy wprost przedmiotu zaskarżenia objętego skargą konstytucyjną, nie uzasadnia umorzenia postępowania, ze względu na utratę mocy obowiązującej aktu normatywnego przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał, o którym mówi art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Zgodnie bowiem z art. 39 ust. 3 ustawy o TK, przepisu art. 39 ust. 1 pkt 3 tej ustawy nie stosuje się, jeżeli wydanie orzeczenia o akcie normatywnym, który utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia, jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, w rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z taką sytuacją.

Przepis art. 19 ust. 1 ustawy w zaskarżonym brzmieniu stał się podstawą wydania ostatecznego orzeczenia w sprawie skarżącego. W dalszym ciągu wywiera on skutki prawne i powinien zostać poddany badaniu merytorycznemu.

Przed przystąpieniem do zbadania zgodności zaskarżonych przepisów ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi, Trybunał Konstytucyjny przeszedł do ustalenia zakresu kontroli konstytucyjnej.

W *petitum* skargi przedmiotem badania zgodności z Konstytucją uczyniono art. 19 ust. 1 i art. 28 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a jako wzorce kontroli wskazano preambułę, art. 2, art. 32, art. 45, art. 64 ust. 3 i art. 84 Konstytucji.

Zgodnie ze swym dotychczasowym orzecznictwem Trybunał Konstytucyjny może badać zgodność zaskarżonych przepisów nie tylko z wzorcami konstytucyjnymi wskazanymi w *petitum* skargi, jeżeli z jej uzasadnienia wynika, że skarżący wskazuje na naruszenie praw i wolności wynikających z innych wzorców konstytucyjnych. Uzasadnienie skargi pozwala ustalić rzeczywiste wzorce kontroli (por. wyroki: z 17 kwietnia 2000 r., sygn. SK 28/99, OTK ZU nr 3/2000, poz. 88 oraz z 13 maja 2003 r., sygn. SK 21/02, OTK ZU nr 5/A/2003, poz. 39 i powołane tam postanowienia Trybunału).



W przedmiotowej sprawie, z uzasadnienia skargi wynika, że skarżący upatruje naruszenia art. 2 w związku z art. 84 i w związku z art. 217 Konstytucji. Uzasadnienie skargi odnosi się także do naruszenia art. 64 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny podziela stanowisko Prokuratora Generalnego, że skarżący nie uzasadnił, na czym polega niekonstytucyjność art. 28 ust. 2 ustawy. Trybunał podziela ponadto poglądy Prokuratora Generalnego, że dla ochrony konstytucyjnych praw skarżącego wystarczająca jest ocena konstytucyjności art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy. Dlatego Trybunał, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, umorzył postępowanie w pozostałym zakresie.

Z uzasadnienia skargi wynika, że zarzuty skarżącego odnoszą się tylko do zdania pierwszego art. 19 ust. 1 ustawy, nie dotyczą zdania drugiego tego przepisu, które brzmi: „Jeżeli jednak cena, bez uzasadnionej przyczyny, znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten ustala urząd skarbowy w wysokości wartości rynkowej”. Ze zdania drugiego wynika w istocie odrębna norma, która nie była podstawą orzekania w sferze stosowania prawa. Z tego względu nie może ona stanowić przedmiotu badania merytorycznego w postępowaniu przed Trybunałem inicjowanym w trybie skargi konstytucyjnej.

Na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK, Trybunał umorzył również postępowanie w zakresie zbadania zgodności zaskarżonego art. 19 ust. 1 ustawy z wzorcami konstytucyjnymi zawartymi w art. 32 oraz art. 45 Konstytucji. Skarżący nie uzasadnił bowiem, na czym polegało naruszenie przez ten przepis wskazanych w *petitum* skargi przepisów konstytucyjnych.

Skarżący wskazał również w *petitum* skargi jako wzorzec kontroli konstytucyjnej tekst preambuły do Konstytucji. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, preambuła jest częścią tekstu Konstytucji, a jej wypowiedzi mogą mieć, na tle określonej sprawy, zwłaszcza w związku z konkretnymi przepisami Konstytucji, walor normatywny. Skarżący nie wskazał jednak, o jakie wypowiedzi zamieszczone w preambule chodzi, a więc jakie normy można na gruncie takich wypowiedzi skonstruować. Skarżący nie wskazał również, jakie prawo podmiotowe zostało w związku z tym naruszone. Dlatego Trybunał umorzył postępowanie w zakresie kontroli zaskarżonego przepisu z preambułą, na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym.

Trybunał poddał zarzuty skarżącego szczegółowej analizie oraz konfrontacji ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi.

2. Artykuł 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy stanowi *lex specialis* na gruncie ustawy, jeśli chodzi o obliczanie przychodu.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej skarżący podnosi, że zaskarżone przepisy są niejasne („niejasność redakcji”), co w rezultacie powoduje dowolność ich interpretacji i stosowania przez organy podatkowe i sądownictwo administracyjne, a więc dowolność w określaniu obowiązków podatkowych. Taki sposób redakcji narusza zasady przyzwoitej legislacji, co stanowi naruszenie zasady państwa prawnego, określonej w art. 2 Konstytucji. Narusza również, zawartą w art. 2 Konstytucji, zasadę ochrony zaufania obywateli do stanowionego prawa, skoro zaskarżone przepisy powodują, że ich stosowanie jest zależne od swobodnego uznania organów stosujących prawo.

W pierwszej kolejności, Trybunał poddał analizie normę wynikającą z zaskarżonego przepisu art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy. Przepis ten stanowi, że „Przychodem ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych oraz innych rzeczy, w warunkach określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży, pomniejszonej o koszty sprzedaży”.

Wspomniane w zaskarżonym przepisie art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy „warunki określone w art. 10 ust. 1 pkt 8” oznaczają, że sprzedaż lub zamiana nieruchomości lub ich części oraz udziału w nieruchomości (lit. a tego przepisu) oraz sprzedaż lub zamiana prawa wieczystego użytkowania gruntów (lit. c tego przepisu) są źródłami przychodu w rozumieniu art. 10, jeżeli powyższa sprzedaż lub zamiana nie następowały w wykonywaniu działalności gospodarczej i zostały dokonane w przypadku sprzedaży lub zamiany nieruchomości i praw majątkowych (ww.) przed upływem pięciu lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie lub wybudowanie.

Ze stanu faktycznego, związanego z zaskarżonymi przepisami, istotnego dla rozpatrywanej przez Trybunał sprawy (kontrola konstytucyjna zaskarżonych tutaj przepisów ma charakter konkretny, inicjowany skargą konstytucyjną) wynika, że sprzedaż nieruchomości przez skarżącego nie była przedmiotem prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Dlatego nie stosuje się do dokonanej przez niego sprzedaży art. 14 ust. 1 ustawy. Z powyższego przepisu (w związku z art. 10 ust. 1 pkt 3) wynika, że u podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług, w ramach wykonywanej osobiście pozarolniczej działalności gospodarczej – „za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług”.

W świetle powyższej analizy Trybunał stwierdził, że zaskarżony art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy, odnoszący się do rozpatrywanej przez organy podatkowe i sądy sprawy skarżącego – stanowi w pewnym zakresie *lex specialis* na tle art. 10 ust. 1 ustawy, wymieniającego kategorie źródeł przychodów; oraz na tle art. 11 ust. 1 ustawy, określającego ogólną definicję przychodów. Do rozpatrywanej sprawy odnosi się art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy; w takim zakresie, że wśród wymienionych tutaj źródeł przychodu, jeśli chodzi o obliczanie podatku dochodowego, w pkt 8 wskazuje się, że źródłem przychodu jest również sprzedaż lub zamiana nieruchomości lub ich części, udział w nieruchomości oraz prawo wieczystego użytkowania gruntów. Natomiast, zgodnie z ogólną definicją przychodów zamieszczoną w art. 11 ust. 1 ustawy, przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-16, art. 17 ust. 1 pkt 6 i 9, art. 19 i art. 20 ust. 3, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Jeżeli chodzi o relację art. 10 ust. 1 pkt 8 i art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze, to zaskarżony przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze precyzuje, w sposób niesprzeczny z pierwszym z wymienionych przepisów, jak rozumieć pojęcie przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych (oraz „innych rzeczy” – art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d. Inaczej wygląda relacja art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze i art. 11 ust. 1 ustawy. Przepis art. 11 ust. 1 ustawy (*lex generalis*) określa bowiem przychód jako „otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń”. Tymczasem przychodem ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych oraz innych rzeczy, w rozumieniu art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży, pomniejszonej o koszty sprzedaży.

Różnice między powyższymi przepisami w określeniu sposobu opodatkowania dotyczą dwóch elementów. Pierwszy z nich odnosi się do przyjętej przez ustawodawcę zasady określania przychodu. W art. 11 ust. 1 ustawy obowiązuje tzw. zasada kasowa, zgodnie z którą przychodem są faktycznie otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika pieniądze lub inne wartości. Natomiast w zdaniu pierwszym art. 19 ust. 1 ustawy wprowadzono tzw. metodę memoriałową. Zgodnie z tą metodą, fakt postawienia do dyspozycji pieniędzy lub innych wartości nie jest prawnie znaczący dla powstania obowiązku podatkowego. Obowiązek ten powstaje niezależnie od tego faktu i wynika z wartości wyrażonej w cenie określonej w umowie sprzedaży, pomniejszonej o koszty sprzedaży.

Powstanie obowiązku podatkowego wiąże art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy z faktem zawarcia umowy, a wysokość podatku uzależniona jest od wskazanych treści umowy (cena, koszty sprzedaży).

Drugi element, różniący powyższe przepisy w określaniu podatku, związany jest z kwestią pojęcia „kosztów” pomniejszających uzyskany przychód. Warto podkreślić, że art. 11 ust. 1 ustawy nie odnosi się w ogóle do ewentualnych ciężarów (kosztów, pozycji), pomniejszających przychód. Wynika to stąd, że podstawą obliczenia podatku w podatku dochodowym jest osiągnięty dochód. Dochodem zaś uzyskanym z jakiegokolwiek źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym (art. 9 ust. 2 ustawy). Ustawa posługuje się więc pojęciem kosztów uzyskania przychodów, podczas gdy, wyłącznie na potrzeby źródła przychodu, określonego w art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze, ustawodawca wprowadził pojęcie „kosztów sprzedaży”.

Definicja kosztów uzyskania przychodów określona została w art. 22 ust. 1 ustawy, stanowiącym, iż „kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23”. U podatników podatku dochodowego od osób fizycznych do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się jednak podatku VAT (art. 23 ust. 1 pkt 43 ustawy).

Natomiast art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy mówi o „kosztach sprzedaży”, pomniejszających wartość wyrażoną w cenie określonej w umowie sprzedaży.

W świetle przedstawionego wyżej kontekstu normatywnego, zaskarżony przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy stanowi *lex specialis*, jeśli chodzi o określanie przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, a w konsekwencji także dla określenia podatku od dochodu ustalonego w formie ryczałtu w wysokości 10% uzyskanego przychodu – w myśl art. 28 ust. 2 ustawy.

Pojęcie „kosztów sprzedaży”, mające zasadnicze znaczenie dla ustalenia przychodu, a w konsekwencji także dla ustalenia podatku od dochodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, nie jest zdefiniowane w ustawie. Jednakże w myśl powszechnie przyjętych reguł wykładni, nie można dla obliczenia przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, o którym mowa w art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy, stosować definicji przychodu zamieszczonej w art. 11 ust. 1 ustawy oraz pojęcia „kosztów uzyskania przychodu” wprowadzonego przez ustawę. Charakter *lex specialis* regulacji zawartej w zaskarżonym przepisie art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy, wprowadzającej odrębny sposób obliczania przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych w oparciu o odrębne, od przyjętych na gruncie ustawy, kryteria (wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży) wynikające ze szczególnego na gruncie ustawy zwrotu prawnego („koszty sprzedaży” zamiast „kosztów uzyskania przychodu”), powoduje, że wykładnia przepisu art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze winna mieć charakter autonomiczny na gruncie ustawy, a wykładnia językowa tego przepisu stanowi szczególnie ważny punkt wyjścia dla skonstruowania normy prawnej wynikającej z tego przepisu.

3. Artykuł 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy jest niejasny i prowadzi do braku kompletności normy z niego wynikającej.

Analiza pojęć zamieszczonych w przepisie art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy, stanowiących kryteria służące określeniu przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, prowadzi do wniosku, że przepis ten jest niejasny; niejasne są bowiem zwroty prawne stanowiące kryteria dla określania tego przychodu. Dotyczy to w szczególności zwrotu: „wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży”.

WSA w Warszawie, w wyroku w sprawie skarżącego z 10 lutego 2004 r., stwierdził, że literalne brzmienie tego przepisu nie daje podstaw do pomniejszania przychodu o podatek

od towarów i usług. To jedna z dwu możliwych wykładni zaskarżonego przepisu, w świetle której „wartość wyrażona w cenie” jest wartością brutto, obejmującą również podatek od towarów i usług. Za taką wykładnią przemawia również argumentacja *a contrario* w świetle art. 14 ust. 1 zdanie drugie ustawy. Przepis ten stanowi, że „u podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług”. Oznacza to, że tam gdzie ustawodawca chciał, aby przychód był pomniejszony o podatek od towarów i usług – wyraźnie wskazał to w przepisie. Inaczej jest w art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy, który zresztą z woli ustawodawcy stanowi *lex specialis*, w kontekście rozwiązań przyjętych w ustawie. Ponadto art. 14 ust. 1 zdanie drugie ustawy odnosi się do podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług, a nie do podatników dokonujących sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych („oraz innych rzeczy”), jak to wynika z zaskarżonego przepisu; ustawa wprowadza tutaj odrębne terminy prawne. W kontekście tych rozważań Trybunał pragnie nadmienić, że przytoczony we wspomnianym wyroku WSA argument na rzecz dokonanej wykładni poprzez przywołanie art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 26 lutego 1982 r. o cenach (Dz. U. z 1988 r. Nr 27, poz. 195, ze zm.), który stwierdza, iż „cena towaru lub usługi opodatkowanej podatkiem od towarów i usług obejmuje należność (...) wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług” – nie odnosi się do analizowanego zwrotu z art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy, w którym chodzi o cenę określoną w umowie sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych, a nie o cenę odnoszącą się do innego, w świetle ustawy, źródła przychodów.

Przyjęcie pierwszego z powyżej analizowanych kierunków wykładni, a mianowicie, że cena wyrażona w umowie obejmuje również podatek od towarów i usług, powoduje jednak oczywistą sprzeczność z istotą podatku od towarów i usług (podatku VAT), co ma również odniesienie do oceny konstytucyjnej w konfrontacji z wzorcami konstytucyjnymi zawartymi w art. 84 i art. 217 Konstytucji. Zgodnie bowiem z art. 1 ust. 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.): „podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy stanowią dochód budżetu państwa”. Podatek od towarów i usług nie może więc zarazem stanowić źródła przychodu podatnika, a w konsekwencji źródła jego dochodu – co trafnie wskazuje skarżący. Powyższy kierunek wykładni art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy, osadzony na gruncie systemu prawa podatkowego (co jest nieodzowne), prowadzi więc do sprzeczności.

Przyjęcie drugiego kierunku wykładni, a mianowicie że wartość wyrażona w cenie, określonej w umowie, nie obejmuje podatku od towarów i usług, również powoduje, że zaskarżony przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy jest niejasny. Jak wspomniano, art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy stanowi bowiem na gruncie ustawy *lex specialis*, jeśli chodzi o obliczanie przychodu, a w konsekwencji podatku dochodowego. Ten kierunek wykładni – jak wspomniano – nie jest więc dopuszczalny w świetle ustawy, w szczególności w kontekście art. 14 ust. 1.

Zamieszczony w art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy zwrot: „koszty sprzedaży” – również jest niejasny. Zgodnie z zaskarżonym przepisem wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży winna być pomniejszona o koszty sprzedaży. Pojęcie „kosztów sprzedaży” jest terminem prawnym, wprowadzonym na użytek art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze, a w konsekwencji na użytek art. 28 ust. 2 ustawy, według którego oblicza się podatek od dochodu ze sprzedaży lub zamiany nieruchomości i praw majątkowych. Do obliczania dochodu z tego źródła nie stosuje się bowiem, jak wyżej wskazano, pojęcia „kosztów uzyskania przychodów”, przyjętego jako zasada obliczania dochodów na gruncie ustawy. Artykuł 22 ust. 1 ustawy określający, czym są koszty uzyskania przychodów, nie odnosi się – jak wspomniano – do zaskarżonego przepisu art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy. Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy do podatników podatku dochodowego od osób

fizycznych, do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się podatku VAT (art. 23 ust. 1 pkt 43 w związku z art. 22 ust. 1 ustawy). Norma ta w konsekwencji nie odnosi się jednak do obliczania przychodu ze sprzedaży nieruchomości i praw majątkowych.

Ustawa nie określa, co należy rozumieć przez koszty sprzedaży, jakie elementy wchodzi w skład tego pojęcia. Biorąc zaś pod uwagę dalece niejednorodną praktykę dokonywania aktów notarialnych, w których treści można odnaleźć różne odnośne zwroty prawne jak: „koszty aktu notarialnego”, czy; „koszty umowy”, które zawsze jednak ponosi kupujący – powstaje wątpliwość, jak rozumieć pojęcie „kosztów sprzedaży”, a w szczególności, dlaczego przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze, odwołujący się do ceny określonej w umowie, nie odwołuje się również do kosztów umowy, które z zasady są kosztami kupna (bo obciążają kupującego), a nie kosztami sprzedaży.

Biorąc pod uwagę, że zaskarżony przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy dotyczy ustalania przychodów sprzedającego nieruchomość lub prawa majątkowe, termin „koszty sprzedaży” nie może być rozumiany jako koszty umowy, które są ponoszone z zasady przez kupującego. Nie jest też możliwe, w świetle rozpatrywanego stanu prawnego, przyjęcie, że VAT, ciążyący na sprzedającym, jest częścią składową „kosztów sprzedaży”. Niejasność analizowanego terminu prawnego, w zestawieniu z wcześniej omawianym zwrotem prawnym („wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży”), intensyfikuje niejasność zaskarżonego przepisu art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy.

Niejasność zaskarżonego przepisu art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy prowadziła do niejednorodności orzecznictwa sądów administracyjnych. Spotkać można zarówno wyroki, w świetle których „wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży pomniejszonej o koszty sprzedaży” oznacza cenę brutto, tzn. włącznie z podatkiem od towarów i usług, jak i wyroki, w których sądy przyjmują, że oznacza to cenę netto, tzn. bez powyższego podatku. Na przykład, w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 21 czerwca 2005 r. (sygn. akt FSK 1780/04, Lex nr 173034) przyjęto, że wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży dotyczy wartości netto, a więc bez podatku VAT. Natomiast w wyroku z 12 listopada 2003 r. (sygn. akt III SA 357/02, POP nr 4/2004, poz. 91) NSA wyraził pogląd, zgodnie z którym wartością przychodu jest wartość wyrażona w cenie sprzedaży, wynikającej z aktu notarialnego. Odwołując się do ustawy o cenach, sąd ten stwierdził, że zgodnie z art. 1 ust. 1 i 2 ustawy o cenach – cena towaru opodatkowanego podatkiem od towarów i usług obejmuje należność wraz z kwotą tego podatku. Te same argumenty i ten sam sposób interpretacji legły u podstaw wspomnianego orzeczenia WSA w Warszawie i orzeczenia NSA z 31 marca 2005 r. (sygn. akt FSK 1496/04), wydanych w sprawie skarżącego.

Zaskarżone brzmienie art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy – jak przyznał w piśmie z 8 marca 2007 r. Prezes Rady Ministrów – „nie dawało podstawy do pomniejszenia przychodu o podatek od towarów i usług”.

Wspomniana nowelizacja, wprowadzona ustawą z 9 listopada 2000 r., nadała nowe brzmienie przepisowi art. 19 ust. 1 ustawy. Dodane do przepisu zdanie: „Przepis art. 14 ust. 1 zdanie drugie stosuje się odpowiednio” – oznacza, że również w odniesieniu do przychodu „z odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy” przez przychód rozumieć należy „wartość wyrażoną w cenie określonej w umowie”, pomniejszoną o należny podatek od towarów i usług.

Nowelizacja, która weszła w życie 1 stycznia 2001 r., spowodowała, że przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze stał się jasny, ponieważ w wyniku dodania do tego przepisu zdania trzeciego norma wynikająca ze zdania pierwszego, dotycząca sposobu określania przychodu z „odpłatnego zbycia nieruchomości lub praw majątkowych oraz innych rzeczy” – stała się pełna. Dodane zdanie trzecie art. 19 ust. 1 ustawy określiło niejasny do tej pory element normy wynikającej z art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze; określiło w szczególności, że

poniższe o „koszty odpłatnego zbycia” (wcześniej „koszty sprzedaży”) oznacza poniższe przychodu o należny podatek od towarów i usług.

Nowelizacja potwierdziła, że źródłem niejasności przepisu art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy była nieprecyzyjność, a w konsekwencji niekonstytucyjność wynikającej z niego normy, będąca efektem pominięcia przez ustawodawcę istotnego elementu normy wspomnianej wyżej.

Trybunał podtrzymuje swoje stanowisko, jakie zajmował w wielu wcześniejszych orzeczeniach, że jego rolą „nie jest zastępowanie ustawodawcy w sytuacji, gdy zaniechał on uregulowania jakiegoś zagadnienia, nawet gdy obowiązek tego uregulowania został ustanowiony w Konstytucji. Jednakże w ramach kompetencji do kontrolowania konstytucyjności obowiązującego prawa, Trybunał Konstytucyjny ocenia zawsze pełną treść normatywną zaskarżonego przepisu, a więc także brak pewnych elementów normatywnych, których istnienie warunkowałoby konstytucyjność danej regulacji” (por. postanowienia TK z 8 września 2004 r., sygn. SK 55/03, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 86, z 9 maja 2000 r., sygn. Ts 84/99, OTK ZU nr 4/B/2002, poz. 244; zob. wyrok TK z 8 września 2005 r., sygn. P 17/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 90).

W rozpatrywanej sprawie brak precyzyjnego określenia jednego z istotnych elementów przepisu prawnego prowadzi do jego niejasności i niekompletności normy z niego wynikającej, a w rezultacie nie pozwala na jednoznaczną i spójną wykładnię tego przepisu.

4. Artykuł 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny podkreślał wielokrotnie w swoich orzeczeniach, że istotny brak precyzji przepisów prawnych, powodujący ich niejasność, prowadzi często do braku określoności tych przepisów, gdyż nie można na ich gruncie skonstruować precyzyjnych norm prawnych. Niejasność przepisów i nieprecyzyjność norm prawnych – podważają zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. „Teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo” – stwierdził Trybunał w wyroku z 20 listopada 2002 r. (sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Taki stan normatywny oznacza naruszenie zasady przyzwoitej legislacji oraz bezpieczeństwa prawnego obywatela, a przez to, naruszenie zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, tj. zasad tkwiących w fundamentalnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego, zawartej w art. 2 Konstytucji.

Zasada zaufania, określana inaczej jako zasada lojalności państwa wobec adresata norm prawnych (por. wyrok TK z 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04, OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 15), ma utrwaloną pozycję w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W uzasadnieniach orzeczeń Trybunał wielokrotnie podkreślał, że w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywateli. Teza ta po raz pierwszy została wyartykułowana w wyroku z 3 grudnia 1996 r. (sygn. K 25/95, OTK ZU nr 6/1996, poz. 52, s. 501) i od tego czasu powraca w licznych orzeczeniach (zob. wyroki TK z: 10 kwietnia 2001 r., sygn. U 7/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 56; 5 listopada 2002 r., sygn. P 7/01, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 80; z 7 czerwca 2004 r., sygn. P 4/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 55; 15 lutego 2005 r., sygn. K 48/04; z 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156).

Trybunał Konstytucyjny potwierdza powyższą linię orzecniczą, stwierdzając, że zaskarżony w rozpatrywanej sprawie przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy narusza zasadę przyzwoitej legislacji, jest niejasny, cechuje go brak określoności, a w konsekwencji, powodując niekompletność normy prawnej z niego wynikającej, prowadzi do braku

bezpieczeństwa prawnego podatników i naruszenia zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Rozpatrywana sprawa została zainicjowana skargą konstytucyjną, a skarżący wskazał między innymi, oprócz art. 2, także art. 84 Konstytucji jako wzorzec kontroli konstytucyjnej. Ponadto z uzasadnienia skargi wynika, że skarżący wskazał również jako wzorzec kontroli konstytucyjnej art. 217 Konstytucji.

Zestawienie powyższych przepisów konstytucyjnych jest istotne dla rozpatrywanej sprawy, inicjowanej skargą konstytucyjną, w której skarżący musi wskazać, jakie prawo konstytucyjne zostało naruszone w wyniku nieprzestrzegania art. 2 Konstytucji przez zaskarżony przepis.

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, jakie znaczenie ma naruszenie art. 2 Konstytucji na gruncie prawa podatkowego. Trybunał uzasadniał, że nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, wywodzony z tych zasad, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową.

W wyroku z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33) Trybunał podkreślił, że „naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań”. A w wyroku z 4 kwietnia 2005 r., sygn. SK 7/03 (OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 19) TK wskazał, że niejasność zwrotu: „przejście zakładu pracy na nowego pracodawcę”, zamieszczonego w art. 23<sup>1</sup> § 1 kodeksu pracy, prowadzi do pominięcia elementu współodpowiedzialności dotychczasowego pracodawcy (Skarbu Państwa) i w rezultacie do niepewności następstw prawnych tej regulacji. Trybunał przypominał też, że „dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego” (zob. również wyroki: z 10 listopada 1998 r., sygn. K. 39/97, OTK ZU nr 6/1998, poz. 99; z 13 lutego 2001 r., sygn. K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30).

Trybunał zwracał w tym kontekście uwagę na szczególne znaczenie art. 84 Konstytucji stanowiącego, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Z treści normatywnych tego przepisu wynika również obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości.

W wyroku z 2 kwietnia 2007 r. (sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37) Trybunał podkreślił komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeśli chodzi o konstytucyjne wymogi ciężące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daninowego, stwierdzając między innymi: „Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie zwracał uwagę, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi konstytutywny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenia ma ponadto art. 84 Konstytucji. W myśl tego przepisu każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w

art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego 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”.

Trybunał Konstytucyjny w związku z rozpatrywaną sprawą, podtrzymuje powyższe stanowisko i dotychczasową linię orzecniczą, w świetle której zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji.

W rozpatrywanej sprawie niejasność zaskarżonego przepisu art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy prowadzi do naruszenia określoności tego przepisu, braku kompletności normy podatkowej, a w rezultacie podważenia bezpieczeństwa prawnego podatników, co jest niezgodne z zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Oznacza to – zdaniem Trybunału – naruszenie konstytucyjnego prawa skarżącego do precyzyjnej normy podatkowej, skierowanej do niego; normy z której jasno i jednoznacznie wynikałby obowiązek podatkowy.

5. Artykuł 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji.

Skarżący nie wskazał co prawda w *petitum* skargi konstytucyjnej art. 217 Konstytucji jako wzorca kontroli konstytucyjnej, jednakże wskazał go w uzasadnieniu. Zdaniem skarżącego „ustalona w Konstytucji wyłączność ustaw w sferze regulacji dotyczących podmiotu, przedmiotu i stawki podatku, a co z tego wynika, obowiązków i praw podatnika, oznacza również niedopuszczalność formułowania przepisów w taki sposób, aby o ich znaczeniu i sposobie interpretacji decydować mogły dowolnie organy podatkowe, którym pozostawiono dowolność co do rozstrzygnięcia, co jest podstawą opodatkowania i co może być kosztem sprzedaży lub odpłatnego zbycia przy opodatkowaniu sprzedaży nieruchomości. Skarżący przy okazji tego zarzutu wskazuje art. 217 Konstytucji jako wzorec kontroli konstytucyjnej, podkreślając, że „Konstytucja w art. 217 wyraża zasadę wyłączności ustawowej”.

Artykuł 217 Konstytucji stanowi, że „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Z art. 217 Konstytucji wynika więc również, że określony musi być przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania. Określoność przedmiotu opodatkowania oznacza, że nie może być niejasności co do podstawy opodatkowania wynikającej z opodatkowania przedmiotu.

Zaskarżony przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy narusza wymóg ustawowej określoności przedmiotu opodatkowania; czyniąc przedmiotem opodatkowania sprzedaż nieruchomości i innych praw majątkowych, przepis ten nie określa precyzyjnie przychodu z tej sprzedaży, stanowiącego w świetle art. 28 ust. 2 podstawę opodatkowania podatku dochodowego, gdyż norma wynikająca z zaskarżonego przepisu jest niekompletna. W rezultacie nie jest również jasno określona sytuacja, kiedy podatnik nie jest zobowiązany do uiszczenia tego podatku.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że wyłączność drogi ustawowej w nakładaniu podatków służy stworzeniu silniejszej ochrony proceduralnej praw podatnika wobec organów władzy publicznej, a zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy rozumieć jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. W świetle orzecznictwa Trybunału, art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa,



będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa (zob. wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41; zob także: W. Sokolewicz, uwagi do art. 217, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2005, s. 12-19).

Trybunał Konstytucyjny, w związku z rozpatrywaną sprawą, podtrzymuje powyższą linię orzeczniczą. Trybunał pragnie podkreślić, że powyższa analiza dotycząca skutków niejasności i braku określoności art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy dla oceny konstytucyjnej tego przepisu w świetle wzorców kontroli konstytucyjnej zawartych w art. 2 i art. 84 Konstytucji – znajduje odpowiednie zastosowanie w konfrontacji z wzorcem kontroli konstytucyjnej zawartym w art. 217. Niejasność i brak określoności zaskarżonego przepisu prowadzi do naruszenia fundamentalnej zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji. Prowadzi to również do naruszenia 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. W zakresie konstytucyjnych wymogów obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217 Konstytucji, podobnie jak art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne.

Swoboda ustawodawcy w zakresie nakładania podatków, wynikająca z prowadzonej polityki gospodarczej i społecznej, ograniczona jest wymogami konstytucyjnymi, w szczególności wymogami dotyczącymi precyzji norm podatkowych, konstruowanych na gruncie przepisów prawnych.

W rozpatrywanej sprawie Trybunał ustalił, że wymogi takie, wynikające z art. 2 w związku z art. 84 oraz w związku z art. 217 Konstytucji, zostały naruszone. Naruszone zostało zarazem, dające się ustalić w świetle art. 2 w związku z art. 84 oraz w związku z art. 217, konstytucyjne prawo podatnika do tego, aby jego obowiązek podatkowy – w tym wypadku w zakresie przedmiotu opodatkowania (w konsekwencji podstawy opodatkowania) – był precyzyjnie unormowany.

6. Artykuł 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Skarżący wskazuje w *petitum* skargi art. 64 ust. 3 Konstytucji jako wzorzec kontroli konstytucyjnej. Jednakże we wprowadzeniu do uzasadnienia skargi podnosi, że zaskarżone przepisy naruszyły „konstytucyjną zasadę ochrony prawa własności wynikającą z treści art. 64 Konstytucji”. W uzasadnieniu skargi skarżący argumentuje, dlaczego zaskarżone przepisy z powodu ich niejasności oraz braku określoności normatywnej doprowadziły do naruszenia norm konstytucyjnych wynikających z art. 64 Konstytucji.

Skarżący podnosi w szczególności, że „przepisy art. 19 ust. 1 i art. 28 ust. 2 ustawy, przedstawione pod ocenę Trybunałowi Konstytucyjnemu, pozostają również w sprzeczności z art. 64 ust. 3 Konstytucji, albowiem pozwalają organom podatkowym w sposób dowolny i oparty na zaskarżonych przepisach naruszać prawa ekonomiczne podatników poprzez niedopuszczalną ingerencję w ich prawa własności”. Zastosowany w podatkowej sprawie skarżącego sposób działania organu podatkowego uszczuplił majątek skarżącego o kwotę 54 863,90 zł, naliczoną przez organ podatkowy z tytułu podatku dochodowego i odsetek naliczonych od kwoty podatku VAT, zapłaconej przez skarżącego przy transakcji sprzedaży dokonanej w 1997 r., której to kwoty skarżący nie wydał na zakup innej nieruchomości – argumentuje skarżący.

Na gruncie Konstytucji, w szczególności przepisów art. 84 i art. 217, skonstruowana jest, przyjęta przez Trybunał, uznana przez doktrynę konstytucyjną, zasada władztwa daninowego, w tym także podatkowego. Z zasady tej wynika legitymacja dla działań państwa,

w wyniku których następuje obciążanie określonych podmiotów daninami (w tym podatkami), umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin (podatków) jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako pozbawianie własności, a ustawodawca ma w tym względzie dalece posuniętą swobodę. Jednakże swoboda ustawodawcy nie może być absolutna i nie może przekształcić się w dowolność. Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej przy stanowieniu przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych. Swoboda ta jest oczywiście ograniczona również „nakazem respektowania *vacatio legis* i zakazem nadawania mocy wstecznej oraz dokonywania zmian w ciągu roku podatkowego” (por. W. Sokolewicz, *op. cit.*, s. 217 oraz tamże omówienie orzecznictwa TK).

Naruszenie zasad dotyczących wymogów jasności i określoności przepisów podatkowych, w stopniu uzasadniającym niekonstytucyjność tych przepisów, z powodu ich niezgodności z art. 2 Konstytucji, odbiera takim przepisom legitymację pozbawiania podatników ich własności, gdyż niekonstytucyjność przepisów prawnych odbiera władzy publicznej legitymację do pobierania podatków w zakresie wynikającym z ich niekonstytucyjności. Trybunał Konstytucyjny pragnie podkreślić, że prawidłowo stanowione podatki nie są niekonstytucyjną ingerencją w sferę własności, natomiast niezgodne z Konstytucją naruszenie legislacyjnych reguł stanowienia podatków może stanowić niezgodną z Konstytucją ingerencję w prawo własności podatnika, gwarantowane przez art. 64 Konstytucji (por. T. Dębowska-Romanowska, *Dylematy interpretacyjne artykułu 217 Konstytucji*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, s. 214).

Z uzasadnienia skargi wynika, że zarzuty naruszenia własności skarżącego jako podatnika odnoszą się do treści normatywnych zawartych w art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

W rozpatrywanej sprawie Trybunał ustalił, że zaskarżony przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy narusza art. 2 w związku z art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

Konsekwencją takiej niekonstytucyjności przepisu jest – jak wspomniano – naruszenie dającego się ustalić na gruncie Konstytucji prawa skarżącego do precyzyjnej normy podatkowej, skierowanej do niego. Na skutek ustalonego wyżej naruszenia konstytucyjnego prawa skarżącego do precyzyjnej normy podatkowej doszło również do naruszenia jego prawa własności, gdyż nałożony na niego przez ustawę obowiązek podatkowy spowodował pozbawienie go własności w postaci znacznej kwoty pieniężnej, co stanowi naruszenie art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Dlatego Trybunał orzekł, że art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze jest niezgodny z art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze jest również niezgodny z art. 64 ust. 3 Konstytucji, stanowiącym, że „własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”.

Powyższa analiza, dotycząca niezgodności zaskarżonego przepisu z art. 64 ust. 1 Konstytucji, znajduje tutaj odpowiednie zastosowanie.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.