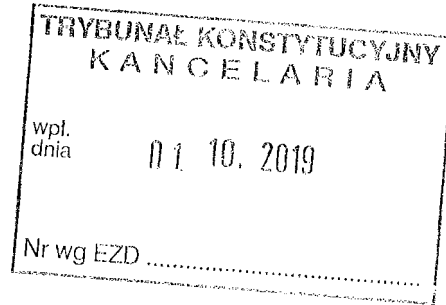




RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

PK VIII TK 71.2019
(SK 39/19)

Warszawa, dnia 30.09. 2019 r.



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną Z W. o stwierdzenie, że „art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a) i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 roku o podatkach i opłatach lokalnych (t.j: Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm. oraz Dz.U. z 2014 r. poz. 849), w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2016 roku, w zakresie, w jakim uzależnia zakwalifikowanie gruntów, budynków i budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (co skutkuje obowiązkiem zapłaty podatku od nieruchomości w wyższej stawce) wyłącznie od faktu prowadzenia przez osobę fizyczną (będącą właścicielem nieruchomości) działalności gospodarczej, a niezależnie od tego czy grunty, budynki i budowle faktycznie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez osobę fizyczną, są niezgodne z:

[1] art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji, z uwagi na to, że zaskarżone przepisy u.p.o.l. stanowią nieuprawnioną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, ponieważ nakładają na podatnika (osobę fizyczną) podatek od nieruchomości w wyższej stawce (jak dla przedsiębiorców), pomimo, iż

posiadane przez podatnika nieruchomości nie są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą;

[2] art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji, z uwagi na to, że zaskarżone przepisy u.p.o.l. stanowią nieuprawnioną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, ponieważ – na podstawie regulacji podatkowej uchybiającej zasadzie proporcjonalności i zasadzie poprawnej legislacji – nakładają na podatnika (osobę fizyczną) podatek od nieruchomości w wyższej stawce (jak dla przedsiębiorców), pomimo, iż posiadane przez podatnika nieruchomości nie są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą”

– na podstawie art. 42 pkt 7 i art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna Z W. (dalej: Skarżący lub Z W.) została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym.

Z W. jest przedsiębiorcą wpisanym do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej Rzeczypospolitej Polskiej, prowadzącym działalność gospodarczą od stycznia 1991 r. Skarżący nabył nieruchomość

gruntową położoną w miejscowości N. o łącznej powierzchni ha, na której posadowione są budynki, niebędące budynkami mieszkalnymi, o łącznej powierzchni metry kwadratowe.

Burmistrz Miasta i Gminy N., decyzją z dnia stycznia 2014 r., ustalił Z W. podatek od tej nieruchomości za 2014 rok w kwocie zł, uznając, iż nieruchomość ta jest związana z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K. po rozpoznaniu odwołania Skarżącego, decyzją z dnia sierpnia 2014 r., utrzymało w mocy przedmiotowe orzeczenie Burmistrza Miasta i Gminy N.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w K., wyrokiem z dnia listopada 2014 r., oddalił skargę Z W. na wskazaną decyzję SKO.

Od wyroku tego Z W. wniósł skargę kasacyjną, która została oddalona wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia maja 2017 r.

NSA w uzasadnieniu wyroku podniósł m.in., że z ustalonego stanu faktycznego wynika, iż będące własnością Z N. grunty, których dotyczy wskazana decyzja Burmistrza Miasta i Gminy w N. z dnia stycznia 2014 r. w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości za 2014 r., zostały sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako tereny przemysłowe. Posadowione na nich budynki są budynkami o przeznaczeniu innym niż mieszkalne. Z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego, uchwalonego dla terenu, na którym znajdują się opodatkowane nieruchomości, wynika, iż podstawowym przeznaczeniem tegoż terenu jest zabudowa produkcyjno-techniczna. Przedmiotowe nieruchomości znajdują się w obrębie specjalnej strefy ekonomicznej. W strefie tej został wprowadzony zakaz zabudowy mieszkaniowej. Możliwa jest jedynie lokalizacja obiektów produkcyjnych, zaplecza technicznego, magazynowego, administracyjno-socjalnego i obiektów związanych z ekspozycją i dystrybucją produkowanych wyrobów oraz terenami komunikacji wewnętrznej i niezbędnymi miejscami postojowymi. Specyficzne

cechy tych nieruchomości wykluczają zatem realizację przez podatnika jakichkolwiek celów niegospodarczych, zaspokajania własnych potrzeb. NSA stwierdził, iż niemożliwe jest zaspokajanie przez podatnika potrzeb osobistych na nieruchomościach położonych na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. W konsekwencji NSA uznał za prawidłową decyzję organu administracji podatkowej o opodatkowaniu należących do Skarżącego działek i znajdujących się na niej budynków stawką podatkową przewidzianą dla gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W świetle art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (aktualny adres publikacyjny: Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm., dalej: u.p.o.l.), przedmiotowe nieruchomości powinny bowiem zostać zaliczone do nieruchomości związanych z prowadzeniem przez Z W. działalności gospodarczej, gdyż ich cechy i rodzaj wskazują na realną możliwość ich wykorzystania na cele związane z tą działalnością.

W skardze konstytucyjnej Skarżący zakwestionował konstytucyjność art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i art. 5 ust 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2016 r., w zakresie w jakim uzależnia zakwalifikowanie gruntów, budynków i budowli podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (...) wyłącznie od faktu prowadzenia przez osobę fizyczną (będącą właścicielem nieruchomości) działalności gospodarczej, a niezależnie od tego czy grunty, budynki i budowle faktycznie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez osobę fizyczną (*petitum* skargi konstytucyjnej).

Zaskarżone w niniejszej sprawie przepisy zostały dodane do u.p.o.l. ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683).

Przepisy te stanowiły:

Art. 1a.1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...);

3) *grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.*

Art. 5.1. Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie:

1) *od gruntów:*

a) *związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków - 0,62 zł od 1 m² powierzchni,*

(...);

2) *od budynków lub ich części:*

(...),

b) *związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 17,31 zł od 1 m² powierzchni użytkowej.*

Wymienione przepisy u.p.o.l. weszły w życie z dniem 1 stycznia 2003 r.

Przepis art. 1a ust.1 pkt 3 u.p.o.l., w cytowanym brzmieniu, obowiązywał do dnia 31 grudnia 2015 r.

Ustawą z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz.U., poz. 1045 ze zm., dalej: ustawa nowelizująca), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2016 r., przepisowi art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nadano brzmienie:

Art. 1a. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

(...);

3) *grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a.*

Ustawą nowelizującą w art. 1a u.p.o.l. dodano ust. 2a, który stanowi:

2a. *Do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:*

- 1) *budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami;*
- 2) *gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d;*
- 3) *budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2018 r. poz. 1202, z późn. zm.), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.*

Ustawą z dnia 20 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym (Dz.U., poz. 1588) z dniem 1 stycznia 2019 r. w art. 1 ust. 2a u.p.o.l. dodano pkt 4 w brzmieniu:

4) *gruntów:*

a) *przez które przebiegają urządzenia, o których mowa w art. 49 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2018 r. poz. 1025, 1104, 1629, 2073 i 2244 oraz z 2019 r. poz. 80), wchodzące w skład przedsiębiorstwa przedsiębiorcy prowadzącego działalność telekomunikacyjną, działalność w zakresie przesyłania lub dystrybucji płynów, pary, gazów lub energii elektrycznej lub zajmującego się transportem wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej,*

b) zajętych na pasy technologiczne stanowiące grunt w otoczeniu urzędów, o których mowa w lit. a, konieczny dla zapewnienia właściwej eksploatacji tych urzędów,

c) zajętych na strefy bezpieczeństwa oraz strefy kontrolowane urzędów, o których mowa w lit. a, służących do przesyłania lub dystrybucji ropy naftowej, paliw ciekłych lub paliw gazowych, lub transportu wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej, które zostały określone w odrębnych przepisach - chyba że grunty te są jednocześnie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność, o której mowa w lit. a.

Jeśli chodzi o przepisy art. 5a ust. 1 pkt 1 lit. a i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., co do istoty, obowiązują one nadal w niezmienionym brzmieniu.

Trzeba jednak podkreślić, że określona w tych przepisach wysokość górnych stawek podatkowych podlega co roku uaktualnieniu przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wynika to z przyjętego w art. 20 u.p.o.l. mechanizmu określenia owej górnej granicy wysokości stawek podatkowych.

Przepis ten stanowi:

Art. 20. 1. Górne granice stawek kwotowych określone w art. 5 ust. 1, art. 10 ust. 1 i art. 19 pkt 1, obowiązujące w danym roku podatkowym ulegają corocznie zmianie na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego.

2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski", górne granice stawek kwotowych na każdy rok podatkowy z uwzględnieniem zasady określonej w ust. 1, zaokrąglając je w górę do pełnych groszy.

3. *Wskaźnik cen, o którym mowa w ust. 1, ustala się na podstawie komunikatu Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego ogłoszonego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski" w terminie 20 dni po upływie pierwszego półrocza.*

Odnosząc się do przedmiotu kontroli w niniejszej sprawie, podnieść trzeba, iż skarga konstytucyjna wiąże się z konkretnym postępowaniem sądowym, które toczyło się z udziałem podmiotu wnoszącego tę skargę, co determinuje zakres przedmiotowy jej rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85).

Jak wynika z treści uzasadnienia omawianego uprzednio wyroku NSA z dnia maja 2017 r., stanowiącego, w rozumieniu art. 79 Konstytucji, orzeczenie ostatecznie rozstrzygające o konstytucyjnych prawach Skarżącego, podstawą jego wydania był przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu nadanym powołaną wcześniej ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

Dodać należy, iż, zgodnie z art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.), sąd wydaje wyrok po zamknięciu rozprawy na podstawie akt sprawy.

Przyjęcie tej zasady oznacza, że sąd administracyjny rozpatruje sprawę na podstawie stanu faktycznego i prawnego istniejącego w dniu wydania zaskarżonego aktu (czynności), stąd zmiana stanu faktycznego lub prawnego, która nastąpiła po wydaniu zaskarżonego aktu, zasadniczo nie podlega uwzględnieniu (*vide* – wyrok NSA dnia 16 stycznia 2019 r., sygn. II OSK 339/17, LEX nr 2621768).

Z tych względów należy uznać, iż w niniejszej sprawie przedmiotem kontroli jest, we wskazanym w *petitum* skargi konstytucyjnej zakresie, art. 1a

ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r.

W sprawie niniejszej konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności jej merytorycznego rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny.

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest bowiem do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 28 października 2015 r., sygn. P 6/13, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 161; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 15 listopada 2018 r., sygn. SK 5/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 66; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8).

Zauważyć trzeba, że przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. był już przedmiotem kontroli konstytucyjnej.

Trybunał Konstytucyjny, wyrokiem z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, orzekł, iż przepis *art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141)* rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (*op. cit.*).

Wyrok ten został opublikowany w Dzienniku Ustaw RP w dniu 20 grudnia 2017 r.

Wydanie tegoż wyroku nie daje jednak podstaw do umorzenia postępowania w niniejszej sprawie ze względu na zbędność orzekania.

Potrzeba umorzenia postępowania w przedmiocie kontroli konstytucyjności zaskarżonej regulacji prawnej, ze względu na zbędność orzekania, wynikająca z zasady *ne bis in idem*, występuje w sytuacji, gdy kwestia zgodności określonego przepisu prawnego (normy prawnej) z tym samym wzorcem kontroli była już przedmiotem rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 26 marca 2008 r., sygn. SK 24/07, OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 38 i 19 października 2010 r., sygn. SK 8/09, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 94). W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego zasada *ne bis in idem* jest bowiem pojmowana jako zakaz ponownego orzekania o tym samym przedmiocie (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 listopada 2003 r., sygn. K 1/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 85), przy czym umorzenie postępowania konieczne jest wówczas, gdy występuje tożsamość zaskarżonych przepisów, wzorca konstytucyjnego oraz zarzutów (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 stycznia 1998 r., sygn. K. 11/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 5). Zasada *ne bis in idem* nakłada na Trybunał Konstytucyjny obowiązek dokonania, w kategoriach pragmatycznych, oceny celowości prowadzenia postępowania i orzekania w kwestii, która została już jednoznacznie i ostatecznie rozstrzygnięta (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 21 stycznia 1998 r., sygn. K. 33/97, OTK ZU nr 1/1998, poz. 8; 10 lipca 2007 r., sygn. P 40/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 86; 4 września 2008 r., sygn. P 25/08, OTK ZU nr 7/A/2008, poz. 129).

Jak zasadnie podniósł Skarżący (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 8), w niniejszej sprawie oraz w wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. SK 13/15 nie występuje tożsamość

zaskarżonej normy prawnej (z uwagi na odmienny zakres zaskarżenia), wzorców konstytucyjnych oraz podniesionych zarzutów, która skutkowałaby koniecznością umorzenia postępowania ze względu na zaistnienie przesłanki *ne bid in idem*.

Niezależnie jednak od powyższego podnieść trzeba, iż skarga konstytucyjna powinna spełniać wymogi formalne określone w przepisach ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Zgodnie z art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy, skarga konstytucyjna powinna zawierać uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na poparcie tego zarzutu.

Braki formalne skargi konstytucyjnej w tym zakresie skutkują koniecznością umorzenia postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Sformułowanie zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym oznacza sprecyzowanie przez skarżącego krytyki, nadanie ściśle określonej formy słownej jego twierdzeniu, że norma niższego rzędu jest niezgodna z normą wyższego rzędu. Istotę zarzutu stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem. Uzasadnienie zarzutu musi polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów a normami zawartymi we wzorcach kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (zarówno wskazanego jako wzorzec podstawowy, jak i mającego charakter związkowy).

Dodać należy, że w procedurze kontroli norm prawnych ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady –

na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Przedstawiona przez skarżącego argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Trybunał Konstytucyjny nie może zastąpić podmiotu występującego ze skargą konstytucyjną (pytaniem prawnym, wnioskiem) w wypełnieniu ustawowego obowiązku należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 października 1999 r., sygn. SK 22/98, OTK ZU nr 6/1999, poz. 122; 5 czerwca 2013 r., sygn. SK 25/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 68; 28 lipca 2014 r., sygn. Ts 71/13, OTK ZU nr 4/B/2014, poz. 293; 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2; 12 grudnia 2017 r., sygn. P 13/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 84).

W myśl art. 69 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Trybunał w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy oraz nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania. Nie oznacza to w żadnym przypadku przerzucenia, przez podmiot inicjujący postępowanie w sprawie, ciężaru dowodzenia na Trybunał Konstytucyjny. Określona w wymienionym przepisie art. 69 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym reguła postępowania ma więc zastosowanie dopiero wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wykazał się należyłą starannością, spełniając wszystkie wymagania konstytucyjne i ustawowe, w tym także wynikające z przepisu art. 53 ust. 1 pkt 3 tej ustawy.

W niniejszej sprawie w *petitum* skargi konstytucyjnej Skarżący zarzuca kwestionowanej regulacji niezgodność z przepisami art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2

(pkt 1 *petitum*) oraz art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji (pkt 2 *petitum*).

W oparciu o treść skargi konstytucyjnej należy uznać, iż nie spełnia ona wskazanego wcześniej, ustawowego wymogu dotyczącego uzasadnienia wskazanych zarzutów.

Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny (wyrok Trybunał Konstytucyjny z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).

Podkreślić trzeba, iż nie spełnia ustawowego wymogu właściwego uzasadnienia zarzutu naruszenia określonego wzorca przedstawienie przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym argumentów nazbyt ogólnych, niejasnych czy też czynionych na marginesie innych rozważań (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 4 listopada 2015 r., sygn. P 102/15, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 172; 26 kwietnia 2016 r., sygn. K 4/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 19; 1 marca 2017 r., sygn. K 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 10).

W niniejszej sprawie skarga konstytucyjną nie zawiera szczegółowej i precyzyjnej argumentacji oraz nie powołano w niej dowodów na poparcie podniesionych w niej zarzutów.

W szczególności, nie został w należyty sposób uzasadniony, sformułowany w pkt 1 *petitum* skargi konstytucyjnej, zarzut niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2 Konstytucji.

W tym zakresie nie można uznać za wystarczające stwierdzenia, że zaskarżone przepisy stanowią nieuprawnioną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, gdyż *nakładają na podatnika (osobę fizyczną) podatek od nieruchomości o charakterze sankcyjnym, tylko z tego tytułu, że będąc*

właścicielem nieruchomości jednocześnie prowadzi działalność gospodarczą, pomimo, iż posiadane przez podatnika nieruchomości nie są faktycznie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 5).

Zauważyć należy, że w odniesieniu do wzorca z art. 2 Konstytucji (powołanego w pkt 1 *petitum* skargi konstytucyjnej – jak już wskazano – jako wzorzec związkowy do art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej), z treści skargi konstytucyjnej wynika co prawda, iż Skarżący zarzuca zaskarżonej regulacji niezgodność z wyrażonymi w tymże wzorcu zasadami szczegółowymi: zasadą ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa; zasadą pewności prawa oraz zasadą prawidłowej legislacji, obejmującą zasadę określoności przepisów (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 5). Zarzuty te nie zostały jednak należycie uzasadnione, gdyż w skardze konstytucyjnej w zasadzie ograniczono się tylko do wskazania, iż kwestionowane przepisy są *sprzeczne z tymi zasadami, ponieważ nie został spełniony wymóg dostatecznej określoności przepisów, w efekcie czego zaskarżone przepisy u.p.o.l. skutkują nadmiernym fiskalizmem przy ustalaniu opodatkowania podatkiem od nieruchomości osób fizycznych prowadzących jednocześnie działalność gospodarczą* (tamże), oraz podania przykładu opodatkowania, na podstawie tychże przepisów, podatkiem od nieruchomości, z zastosowaniem wyższej stawki podatkowej, nieruchomości nabytej przez przedsiębiorcę prowadzącego zakład zegarmistrzowski (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 5, 6).

Nie zostały również należycie uzasadnione zarzuty podniesione w pkt 2 *petitum* skargi konstytucyjnej, dotyczące naruszenia wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Nie można uznać, że uzasadnienie takie stanowi stwierdzenie, iż kwestionowane przepisy stanowią nieuprawnioną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, gdyż – *na podstawie regulacji podatkowej uchylającej zasadzie proporcjonalności i zasadzie poprawnej legislacji* –

nakładają na podatnika (osobę fizyczną) podatek od nieruchomości o charakterze sankcyjnym, tylko z tego tytułu, że będąc właścicielem nieruchomości jednocześnie prowadzi działalność gospodarczą, pomimo, iż posiadane przez podatnika nieruchomości nie są faktycznie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 5, 6).

Wskazać należy, iż w skardze konstytucyjnej, w części dotyczącej uzasadnienia zarzutów z pkt 2 jej *petitum*, podnosi się, iż zaskarżone przepisy są niezgodne z zasadami prawidłowej legislacji, *rozumianej jako niepoprawne, niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu, które powoduje niepewność podatników co do ich praw i obowiązków* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 7). Nie można jednak uznać za wystarczające uzasadnienie tego zarzutu wskazanie, iż *[n]ieprecyzyjne sformułowanie przepisu, powoduje stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów podatkowych, które muszą niejako zastępować Ustawodawcę w zakresie zagadnień wadliwie uregulowanych. Tak też dzieje się na gruncie u.p.o.l., gdzie pojawiają [się] różne rozstrzygnięcia w tożsamyh stanach faktycznych, w efekcie czego część z podatników (osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą) uiszcza podatek od nieruchomości jak za grunty pozostałe, a część jak za grunty związane z działalnością gospodarczą.*

Podkreślić trzeba, że w skardze konstytucyjnej nie powołano dowodów na poparcie cytowanej tezy.

Podkreślić też trzeba, że w skardze konstytucyjnej brak jest uzasadnienia zarzutów naruszenia przez zaskarżoną regulację wzorców z art. 31 ust. 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji. Jak podniesiono zaś w niniejszym stanowisku, wymóg uzasadnienia podniesionych w skardze konstytucyjnej zarzutów należy rozumieć jako obowiązek odpowiedniego ich uzasadnienia w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli, który to obowiązek spoczywa na podmiocie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, iż powołana w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej argumentacja, dotycząca nieuwzględnienia

przez kwestionowane przepisy okoliczności, że nie każde nabycie rzeczy przez przedsiębiorcę będącego osobą fizyczną ma związek z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, gdyż ma on możliwość posiadania majątku osobistego – zdaje się wskazywać w istocie, iż Skarżący kwestionuje zasadność rozstrzygnięcia zapadłego w wydanym w jego sprawie wyroku NSA z dnia maja 2017 r., w związku z którym skierował skargę konstytucyjną.

Wydaje się wskazywać na to fragment uzasadnienia tej skargi, w którym podniesiono m.in.: *[i]stnieje swoisty dualizm w sytuacji prawnej osób fizycznych, które mogą posiadać nieruchomości jako osoby prowadzące działalność gospodarczą lub w ramach majątku nie wchodzącego w skład przedsiębiorstwa, czego nie uwzględniają zaskarżone przepisy u.p.o.l. Tak jest i w tym przypadku, ponieważ Skarżący posiada nieruchomości w ramach majątku prywatnego, a nie jako przedsiębiorca, a pomimo to posiadane przez niego nieruchomości są opodatkowane w stawce jak za grunty związane z działalnością gospodarczą. Jeżeli Skarżący miałby wolę nabycia nieruchomości do prowadzonego przedsiębiorstwa, to znalazłoby to swoje odzwierciedlenie w treści aktu notarialnego obejmującego umowę sprzedaży i dalszych czynnościach związanych z ujęciem nabytych rzeczy w ewidencji środków trwałych i obciążaniu przychodu wydatkami związanymi z utrzymaniem nieruchomości. Skarżący jednak nigdy nie manifestował takiego zamiaru, co prowadzi do wniosku, iż władza nieruchomościami jako osoba fizyczna, a nie przedsiębiorca. Skoro Skarżący nie posiada przedmiotowych nieruchomości jak przedsiębiorca, a nabył i utrzymuje nieruchomości w ramach majątku osobistego, to obciążanie go podatkiem od nieruchomości w wyższej stawce, nastąpiło na podstawie przepisów sprzecznych z Konstytucją (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 7).*

W tym kontekście podnieść trzeba, iż w zakresie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie mieści się ocena i weryfikacja zasadności orzeczeń sądowych zapadłych w konkretnych sprawach (*vide* – postanowienie Trybunału

Konstytucyjnego z dnia 29 czerwca 2016 r., sygn. SK 26/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 48).

W świetle przedstawionej powyżej argumentacji zasadne jest przyjęcie, iż w niniejszej sprawie skarga konstytucyjna nie spełnia wymogów określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

Postępowanie w niniejszej sprawie we wskazanym zakresie podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 powołanej ustawy z dnia 30 listopada 2016 r., ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

W związku z powyższym wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego