



SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 39/19
BAS-WAKU-1577/19

Warszawa, 20 grudnia 2019 r.

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej Z
W z 21 września 2017 r. (sygn. akt SK 39/19), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 3 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.) w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2014 r. i w zakresie, w jakim odnosi się do przeznaczonych na cele przemysłowe gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu przedsiębiorcy, **jest zgodny** z art. 64 ust. 3 Konstytucji w związku z zasadą szczegółowej określoności prawa, wywodzoną z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Ponadto Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania w pozostałym zakresie, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.), ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. W dniu 11 lipca 2019 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego (dalej: TK, Trybunał) o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej Z W (dalej: skarżący) z 21 września 2017 r. (sygn. akt SK 39/19).

2. Przedmiotem kontroli czyni skarżący: „art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku 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 t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849, dalej: u.p.o.l.) w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2016 r. oraz w zakresie, w jakim uzależniają 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” (skarga konstytucyjna, s. 1).

3. Kwestionowane przepisy u.p.o.l. stanowią odpowiednio: „Użyte w ustawie określenia oznaczają: 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. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.). „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” (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit a i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit b u.p.o.l.).

II. Stan faktyczny i zarzuty skarżącego

1. Skarga konstytucyjna została wniesiona w następującym stanie faktycznym. Skarżący jest przedsiębiorcą wpisanym do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, prowadzącym jednoosobowe przedsiębiorstwo, którego przedmiotem jest . Jest też właścicielem nieruchomości gruntowych oraz posadowionych na nich obiektów budowlanych, sklasyfikowanych w ewidencji gruntów i budynków jako „Ba”, tj. tereny przemysłowe. Zgodnie z miejscowym planem zagospodarowania przestrzennego, podstawowym przeznaczeniem przedmiotowego terenu, w obrębie którego znajdują się nieruchomości skarżącego, jest zabudowa produkcyjno-techniczna. Z kolei miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego zawiera zakaz wprowadzania zabudowy mieszkaniowej w tym obszarze. Ponadto nieruchomości skarżącego położone są w specjalnej strefie ekonomicznej.

Decyzją z stycznia 2014 r. (nr) w sprawie wymiaru podatku od nieruchomości za 2014 r., Burmistrz Miasta i Gminy N ustalił skarżącemu wymiar podatku od nieruchomości za ten okres według stawki najwyższej, właściwej dla gruntów, budowli i budynków związanych z działalnością gospodarczą. Skarżący, nie podzielając stanowiska organu podatkowego, odwołał się do Samorządowego Kolegium Odwoławczego (dalej: SKO) w K Decyzją z sierpnia 2014 r. (nr), SKO utrzymało w mocy rozstrzygnięcie organu I instancji.

Na decyzję SKO, skarżący wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w K , zarzucając naruszenie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. poprzez błędną wykładnię, polegającą na przyjęciu, że sam fakt posiadania nieruchomości przez osobę fizyczną prowadzącą jednoosobową działalność gospodarczą jest wystarczający do zakwalifikowania nieruchomości jako związanej z działalnością gospodarczą i opodatkowaniu jej wyższą stawką. Skarga została oddalona wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA)

w K z listopada 2014 r. (sygn. akt), ponieważ: „[...] bezsporna pozostaje okoliczność, iż wszystkie nieruchomości podlegające opodatkowaniu oznaczone zostały w ewidencji gruntów i budynków symbolem Ba, tj. tereny przemysłowe. Z miejscowego planu zagospodarowania przestrzennego wynika, że podstawowym przeznaczeniem przedmiotowego terenu jest zabudowa produkcyjno-techniczna, gdyż działki znajdują się w obrębie [...] Strefy Przemysłowej. Jest to Specjalna Strefa Ekonomiczna, której tereny przeznaczone są dla prowadzenia przez przedsiębiorców działalności gospodarczej na preferencyjnych warunkach. W strefie tej wprowadzony został 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, urządzeń komunikacji, infrastruktury technicznej, zieleni towarzyszącej i izolacyjnej. W tej sytuacji specyficzne cechy przedmiotowych nieruchomości gruntowych i budynkowych wykluczają realizację przez podatnika jakichkolwiek celów niegospodarczych. Zdaniem WSA w K , „[...] skoro sporne nieruchomości nie mogą służyć żadnym innym celom jak tylko przemysłowo-gospodarczym, to istnieje potencjalna możliwość ich wykorzystania przez podatnika do działalności gospodarczej, która polega m. in. na sprzedaży hurtowej oraz wynajmie i dzierżawie maszyn, urządzeń i dóbr materialnych. Możliwe jest choćby urządzenie tam hal magazynowych, czy pomieszczeń służących przechowaniu wynajmowanych maszyn i urządzeń. Sąd uznał, że nie jest istotne, iż obecnie takiej działalności skarżący nie wykonuje, nie jest też ważne, że sporne nieruchomości nie są wykorzystywane w działalności gospodarczej skarżącego. Z uwagi na ich charakter i cechy wskazujące na potencjalną możliwość wykorzystania nieruchomości wyłącznie do celów przemysłowo-gospodarczych, już sam fakt ich posiadania przez podatnika implikuje konieczność zapłaty podatku w stawce przewidzianej dla gruntów, budynków i budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” (uzasadnienie wyroku NSA z maja 2017 r. sygn. akt).

Od wyroku sądu I instancji podatnik wniósł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który oddalił ją wyrokiem z maja 2017 r. (sygn. akt).

2. Zdaniem skarżącego, zaskarżone przepisy naruszają: art. 2 (zasada poprawnej legislacji), art. 31 ust. 3 (zasada proporcjonalności), art. 64 ust. 1 i 3 (ochrona własności), art. 84 (obowiązek ponoszenia podatków i innych danin publicznych) oraz art. 217 (zasada wyłączności regulacji ustawowej) Konstytucji.

3. Niekonstytucyjność zaskarżonych przepisów, w opinii skarżącego, polega na tym, iż „[...] uzależniają 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 będącą ich właścicielem” (skarga konstytucyjna, s. 5).

„[...] Literalna wykładnia przepisu nakazuje opodatkowanie wszystkich nieruchomości posiadanych przez osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą niezależnie od tego czy konkretne nieruchomości są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej czy też stanowią majątek osobisty osób fizycznych” (skarga konstytucyjna, s.5). Mimo to „W ocenie Skarżącego, zaskarżone przepisy u.p.o.l., są niezgodne z zasadami prawidłowej legislacji, rozumianej jako niepoprawne, niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność podatników co do ich praw i obowiązków. Nieprecyzyjne 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 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. Niekonstytucyjność zaskarżonych przepisów wyraża się między innymi tym, iż nie uwzględniają one, że nie każde przecież nabycie rzeczy przez osobę fizyczną będącą przedsiębiorcą ma związek z tą działalnością, ponieważ osoba fizyczna ma możliwość posiadania majątku osobistego niezwiązanego z działalnością zarobkową. Istnieje 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.” (skarga konstytucyjna, s. 7) Skarżący dalej podnosi: „[...] 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” (skarga konstytucyjna, s.5, 8-9).

Z kolei naruszenie konstytucyjnie chronionego prawa własności skarżący upatruje w tym, że „został pozbawiony własności środków pieniężnych poprzez obciążenie podatkiem o charakterze sankcyjnym, pomimo braku uzasadnionych powodów do zastosowania wobec niego wyższej stawki podatkowej, ponieważ nie wykorzystywał nieruchomości w celach związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, co uzasadniałoby obowiązek zapłaty podatku w wyższej stawce” (skarga konstytucyjna, s. 5). Zaskarżone przepisy „stanowią nieuprawnioną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawo własności, gdyż nakładają na podatnika (osobę fizyczną) podatek od nieruchomości o charakterze sankcyjnym”, ponieważ „będąc właścicielem nieruchomości jednocześnie prowadzi działalność gospodarczą, pomimo, iż posiadane przez podatnika nieruchomości nie są faktycznie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą” (skarga konstytucyjna, s. 5).

III. Analiza formalna

1. Przed przystąpieniem do analizy materialnej, Sejm pragnie zwrócić uwagę na kwestie formalnoprawne, które wyłaniają się z treści skargi konstytucyjnej.

2. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na przedmiot kontroli, który obejmuje trzy jednostki redakcyjne u.p.o.l.

Pierwsza z nich to art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., zawierający definicję legalną nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Dwa kolejne przepisy normują wysokość podatku od nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą, tj. art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. Konfrontując powyższy przedmiot kontroli z treścią uzasadnienia skargi należy zwrócić uwagę, że istota sporu polega na naruszeniu zasady szczegółowej określoności przepisów prawa podatkowego przez brak uwzględnienia w analizowanej definicji okoliczności

faktycznego wykorzystywania nieruchomości, na co wskazuje zakresowe ujęcie przedmiotu kontroli. Z treści skargi nie wynika, aby skarżący kwestionował zwiększony obowiązek podatkowy przedsiębiorców, a także wysokość ustalonych stawek podatkowych, a tym bardziej kompetencji rady gminy do określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości, o czym stanowi art. 5 u.p.o.l.

Powyższe wskazuje, że głównym celem zainicjowanego przez skarżącego postępowania przed TK jest obalenie domniemania konstytucyjności art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Ta intencja znajduje potwierdzenie zarówno w zakresowym ujęciu przedmiotu kontroli, jak i w uzasadnieniu skargi. Wobec powyższego, mając na uwadze zasadę *falsa demonstratio non nocet*, Sejm poddaje ocenie jedynie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. z punktu widzenia przywołanych wzorców kontroli.

3. Wymaga wyjaśnienia również horyzont czasowy obowiązywania zakwestionowanych przepisów. Kontroli TK został poddany art. 1a ust. 1 pkt 3 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 t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 849, dalej: u.p.o.l.) w brzmieniu obowiązującym do dnia 1 stycznia 2016 r. Wprawdzie zakwestionowany przepis uległ zmianom od 1 stycznia 2016 r., to jednak z punktu widzenia charakteru postępowania przed TK, zainicjowanego skargą konstytucyjną i charakteru sprawy podatkowej, która dotyczyła wymiaru podatku za 2014 r., należałoby poddać kontroli zakwestionowany przepis w krótszej perspektywie czasowej. Podatek od nieruchomości ustala bowiem organ na rok podatkowy w drodze decyzji na okres jednego roku (art. 6 u.p.o.l.), zaś stawki podatku powinny być ustalone przed rozpoczęciem roku podatkowego (art. 20 i 20a u.p.o.l.). Wobec tego Sejm, mając na uwadze zasadę *falsa demonstratio non nocet*, poddaje dalszej analizie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r.

4. Treść ujętego zakresowo zarzutu niekonstytucyjności, jak również treść zaskarżonych przepisów i rozstrzygnięć, jakie zapadły w sprawie wymaga odtworzenia normy prawnej, na podstawie której sąd orzekł ostatecznie o konstytucyjnych prawach i wolnościach skarżącego. Zaskarżony art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. zawiera definicję legalną gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć „grunty,

budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą [...]”. Istota sporu koncentruje się wokół zwrotu „w posiadaniu przedsiębiorcy”, a lokując go w realiach sprawy należy sprecyzować, że dotyczy on nieruchomości przemysłowych będących w posiadaniu przedsiębiorcy. Z kolei skarżący poddaje pod kontrolę art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., „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”. Jako że rozpatrywany problem konstytucyjny wiąże się z treścią normatywną wywiedzioną z kwestionowanego art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l, należy zatem ustalić, w jaki sposób przepis ten jest rozumiany w orzecznictwie sądów administracyjnych, a przede wszystkim ustalić treść normy prawnej, na podstawie której sąd ostatecznie orzekł o prawach lub wolnościach skarżącego.

4.1. Według ustaleń TK poczynionych w uzasadnieniu wyroku z 12 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 13/15, przepis ten budził rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Dotychczas przeważało stanowisko, w myśl którego: „[...] do uznania danego obiektu za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej nie jest konieczne wykorzystywanie nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, bowiem wystarczy sam fakt jej posiadania przez przedsiębiorcę. Pojęcie budynków «związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej» jest szersze od pojęcia «zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej» i obejmuje także pośrednie związanie budynku lub jego części z działalnością gospodarczą” (wyrok NSA z 27 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 854/12; podobnie wyroki z 27 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 855/12 i sygn. akt II FSK 857/12; z dnia października 2018 r.). Ustawodawca połączył, nadając szeroki zakres przedmiotowy analizowanej definicji legalnej, działalność gospodarczą z samym faktem posiadania gruntu przez przedsiębiorcę. Innymi słowy, grunt, budowla lub budynek podlegał opodatkowaniu najwyższym podatkiem, jeśli znajdował się w posiadaniu przedsiębiorcy. Bez znaczenia był tu rodzaj nieruchomości i sposób jej

wykorzystywania. Literalna treść przepisu nie pozostawiała żadnych wątpliwości, że relewantna w sprawie była jedynie okoliczność posiadania (wyroki NSA z: 30 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 1014/15, 10 maja 2017 r. sygn. akt II FSK 933/15; wyroki WSA w Bydgoszczy z 11 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Bd 422/17; WSA w Krakowie z 29 czerwca 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 500/17).

W orzecznictwie sądów administracyjnych można było odnaleźć rozstrzygnięcia przeciwne. Tytułem przykładu należy wskazać na uzasadnienie wyroku NSA z 12 czerwca 2012 r. (sygn. akt II FSK 2288/10), w którym przyjęto tezę, że: „Prawdą jest, że gramatyczna wykładnia omawianego przepisu mogłaby prowadzić do wniosków zaprezentowanych przez organy podatkowe w tej sprawie, tj. że każda nieruchomość zakupiona przez przedsiębiorcę bez względu na sposób jej wykorzystywania, czy cel zakupu (poza wyjątkami wprost w ustawie przewidzianymi), podlega opodatkowaniu według najwyższych stawek. O ile w przypadku przedsiębiorców nie będących osobami fizycznymi wnioski takie są logiczne, o tyle w przypadku przedsiębiorców będących osobami fizycznymi sprawa się komplikuje. Podmiot taki występuje w obrocie w dwojakim charakterze, raz jako osoba można powiedzieć prywatna (a więc w zakresie swojego majątku osobistego), raz jako przedsiębiorca. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, występowanie przez osobę fizyczną w obrocie w tej dwojakiej roli uzasadnia rozróżnienie jej sytuacji prawnopodatkowej na tle ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie podatku od nieruchomości. Z całą pewnością intencją ustawodawcy nie było w takim przypadku opodatkowanie najwyższą stawką wszelkich jej nieruchomości. Z uwagi na powyższe, Naczelny Sąd Administracyjny podziela stanowisko Sądu pierwszej instancji, że w niniejszej sprawie kluczowe znaczenie ma ustalenie, czy przedmiotowa nieruchomość wchodzi w skład przedsiębiorstwa Skarżącego (...). Również prawidłowo Sąd pierwszej instancji konkludował, że nieruchomości będące w posiadaniu osoby fizycznej, które nie wchodzi w skład przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego, tj. nie są i potencjalnie nie mogą być przeznaczone do realizacji określonych zadań gospodarczych przez prowadzącego przedsiębiorstwo, winny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawki podstawowej” (zob. wyroki NSA z: 18 lipca 2012 r., sygn. akt II FSK 32/11; 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 902/12; 22 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 130/12; 12 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2280/10; 17 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 1661/12). Innymi słowy, nie każdy grunt,

budynek czy budowla pozostająca w posiadaniu przedsiębiorcy jest, według drugiego stanowiska, związaną z działalnością gospodarczą. Składy orzekające akcentowały konieczność istnienia związku pomiędzy nieruchomością a przedsiębiorstwem. Ten związek był warunkiem koniecznym do zastosowania wyższej stawki (tj. wchodzi w skład przedsiębiorstwa lub w jakikolwiek sposób była wykorzystywana w prowadzonej działalności lub biorąc pod uwagę jej cechy faktyczne, rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej przez przedsiębiorcę mogła być wykorzystywana na ten cel (wyroki NSA z: 16 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 791/16, 4 lipca 2017 r., sygn. akt II FSK 1586/15). To stanowisko, jak się wydaje, przeważa aktualnie w orzecznictwie sądów administracyjnych, a być może jest stanowiskiem jedynym (wyroki NSA z: 1 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 3355/17; 17 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 2990/15; 16 maja 2017 r., sygn. akt II FSK 791/16).

Powyżej zarysowany pogląd przyjął sąd administracyjny rozpatrując sprawę skarżącego: „O gospodarczym przeznaczeniu nieruchomości przesądza zatem jej ujęcie w prowadzonej przez osobę fizyczną ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących nieruchomości. Nie są to jednak jedyne kryteria decydujące o takiej kwalifikacji gruntu lub budynku. Do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zaliczone winny być również te grunty lub budynki, które przejściowo nie są wykorzystywane przez osobę fizyczną w prowadzonej przez nią działalności gospodarczej, ale ich cechy oraz rodzaj powodują, że mogą być one wykorzystywane na ten cel. [...] jednym z desygnatów pozwalających na rozgraniczenie będących własnością przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną nieruchomości na te związane z działalnością i te prywatne jest ich rodzaj. Trudno bowiem mówić o zaspokajaniu potrzeb prywatnych (osobistych) na nieruchomościach położonych na terenie specjalnej strefy ekonomicznej” (wyrok NSA z maja 2017 r. sygn. akt).

4.2. Zaskarżony przepis stanowił przedmiot kontroli TK, który wyrokiem z 12 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 13/15 orzekł, że: „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". Powyższy wyrok zapadł w odmiennym stanie faktycznym, bowiem nie dotyczył on bezpośrednio przedsiębiorcy, posiadającego nieruchomość, ale jego małżonka. Podatnicy podatku od nieruchomości jako małżonkowie, z których jedno było przedsiębiorcą, nabyli grunt, który nigdy nie był wykorzystywany na cele związane z działalnością gospodarczą, a mimo to zostali zobowiązani do zapłacenia podatku od nieruchomości według stawki przewidzianej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Naczelny Sąd Administracyjny, orzekając w sprawach skarżących, przyjął, że art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. uzależnia zakwalifikowanie gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie od faktu prowadzenia działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem. Trybunał uznał, że treść normy prawnej, ustalona w drodze trwałej praktyki NSA, jest niezgodna z Konstytucją. Uzasadniając rozstrzygnięcie w sprawie TK poczynił następujące ustalenia.

Po pierwsze, w sprawie skarżących doszło do naruszenia ich konstytucyjnych wolności i praw na skutek zakwalifikowania gruntu do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, przy czym wystarczającą przesłanką takiej kwalifikacji było to, że osoba fizyczna, będąca współposiadaczem gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, prowadzi działalność gospodarczą.

Po drugie, „zaskarżony przepis ma zbyt szeroki zakres zastosowania, nawet z uwzględnieniem wyłączeń, o których mowa w ostatnim zdaniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Ustawodawca deklaruje, że obowiązek podatkowy i wysokość podatku zależy od: a) posiadania gruntu przez przedsiębiorcę, b) związku gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej. Równocześnie przyjmuje, że dla ustalenia tego związku wystarczy stwierdzenie, iż grunt pozostaje w posiadaniu przedsiębiorcy. W konsekwencji obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., zostaje nałożony na osoby posiadające grunty niemające z prowadzeniem działalności gospodarczej. Szczególnie rażące jest nałożenie takiego

obowiązku na współposiadaczy gruntu wówczas, gdy jeden z nich nie jest przedsiębiorcą”.

Po trzecie, „nieproporcjonalność ingerencji w konstytucyjne prawo własności polega na tym, że ustawodawca nie zastosował bardziej precyzyjnych kryteriów, pozwalających ustalić występowanie związku gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zastosowane kryterium „posiadania gruntu przez przedsiębiorcę” nie realizuje deklarowanego przez ustawodawcę celu regulacji i prowadzi do nieuzasadnionego konstytucyjnie ograniczenia wolności majątkowej”.

Po czwarte, „zaskarżona regulacja prowadzi także do naruszenia równej ochrony praw majątkowych gwarantowanej przez art. 64 ust. 2 Konstytucji. Różnicuje bowiem posiadaczy gruntów, które nie mają związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podatnicy (osoby fizyczne) będący w podobnej sytuacji (posiadacze gruntów niemających związku z prowadzeniem działalności gospodarczej) opłacają podatek od nieruchomości według odmiennych stawek. Zdaniem Trybunału, zróżnicowanie to nie ma konstytucyjnego uzasadnienia w odniesieniu do osób posiadających grunty niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

4.3. Wyrok TK o sygn. akt SK 13/15 stanowił podstawę wznowienia prawomocnych orzeczeń sądowych, w tym także wydanych wobec skarżącego. Wyrokiem z października 2018 r. (sygn. akt), NSA oddalił skargę skarżącego o wznowienie postępowania sądowego zakończonego wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia maja 2017 r. (sygn. akt). Naczelny Sąd Administracyjny swoje rozstrzygnięcie oparł na następujących argumentach.

Przede wszystkim, orzeczenie TK ma charakter zakresowy i odnosi się bezpośrednio do współposiadacza gruntu, niebędącego przedsiębiorcą. Jako że skarżący nie jest współposiadaczem nieruchomości, lecz wyłącznym posiadaczem, to powyższe orzeczenie TK nie ma do niego zastosowania. Ponadto sąd zauważa „możliwość wyodrębnienia z majątku przedsiębiorcy nieruchomości nabytych w celach prywatnych, pozakomercyjnych i służących innym potrzebom, niż gospodarcze ich wykorzystanie. Sporne nieruchomości, opodatkowane wyższą stawką, celom pozagospodarczym służyć nie mogą ze względu na ich przeznaczenie (zabudowa produkcyjno-techniczna z wyłączeniem funkcji mieszkaniowej) oraz położenie w specjalnej strefie ekonomicznej. Zakwalifikowanie tych nieruchomości do

kategorii związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie opiera się zatem wyłącznie na kryterium posiadania ich (współposiadania) przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą – do której to sytuacji odnosi się wyrok Trybunału, nawet uwzględniając także treść jego uzasadnienia – ale bierze pod uwagę również kryteria odmienne, notabene wskazane także przez Trybunał”. Jako *ultima ratio*, sąd przyjął, że „[...] o uznaniu posiadanych przez skarżącego nieruchomości za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej nie decydowała więc wyłącznie okoliczność ich posiadania - względnie współposiadania, jak orzekł Trybunał Konstytucyjny - przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą, ani nawet sama potencjalna możliwość gospodarczego ich wykorzystania w przyszłości, ale ocena całego szeregu czynników i cech tych nieruchomości, przemawiających za prawidłowością uznania ich za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.” (sygn. akt).

Przenosząc powyższe ustalenia na grunt sprawy zawistej przed Trybunałem Konstytucyjnym należy stwierdzić, iż wyrok TK wpłynął wprawdzie na rozumienie zaskarżonego przepisu, jednak nie zmienił on sytuacji prawnej skarżącego. O kwalifikacji nieruchomości jako związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą zadecydowało bowiem przeznaczenie gruntu i znajdujących na nim budynków. Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie o sygn. akt badał związek pomiędzy posiadaną przez skarżącego nieruchomością a prowadzoną działalnością gospodarczą. Potwierdza to także wydany w sprawie o wznowienie postępowania wyrok NSA z października 2018 r. (sygn. akt). W obydwu rozstrzygnięciach składy orzekające przyjęły, że przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należy rozumieć przeznaczone na cele przemysłowe grunty, budynki i budowle, będące w posiadaniu przedsiębiorcy. W tym znaczeniu zaskarżone przepisy zostaną poddane dalszej analizie.

5. Skarżący formułuje dwa zarzuty niekonstytucyjności wobec zaskarżonych przepisów. Pierwszy z nich, polega na nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności, co ma, jego zdaniem, naruszać art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2 Konstytucji. Z kolei drugi zarzut wiąże się z naruszeniem prawa własności przez brak zachowania zasady szczególnej określoności przepisów podatkowych,

zaś w charakterze wzorców konstytucyjnych przywołuje on art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Sejm dostrzega poważny deficyt uzasadnienia pierwszego z zarysowanych powyżej zarzutów niekonstytucyjności. Skarga konstytucyjna zawiera jedynie tezę, w myśl której: „Naruszenie konstytucyjnie chronionego prawa własności Skarżącego, polegało na tym, że Skarżący został pozbawiony własności środków pieniężnych poprzez obciążenie podatkiem o charakterze sankcyjnym, pomimo braku uzasadnionych powodów do zastosowania wobec niego wyższej stawki podatkowej, gdyż nie wykorzystywał nieruchomości w celach związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, co uzasadniałoby obowiązek zapłaty podatku w wyższej stawce”. W celu uzasadnienia tak postawionej tezy, skarżący w dalszej części uzasadnienia powołuje się na przykład zegarmistrza, który prowadzi działalność w Krakowie, a posiada nieruchomości na północy Polski: „Aby wykazać nadmierny fiskalizm zaskarżonych przepisów, Skarżący przytoczy następujący przykład: osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą w branży zegarmistrzowskiej jest równocześnie właścicielem niezabudowanych nieruchomości. Jedyne zakłady zegarmistrzowski przedsiębiorcy znajduje się w Krakowie, a niezabudowane nieruchomości położone są na terenie innego województwa. Nieruchomości te zostały nabyte przez rzeczonoego zegarmistrza do majątku osobistego, nie są jakkolwiek wykorzystywane w związku z zakładem zegarmistrzowskim, nie zostały ujęte w ewidencji środków trwałych, zegarmistrz nie obciąża przychodów z działalności kosztami związanymi z utrzymaniem nieruchomości [...]. Na gruncie zaskarżonych przepisów u.p.o.l., co potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych, z uwagi na sam fakt „posiadania” nieruchomości przez przykładowego przedsiębiorcę — zegarmistrza należy opodatkować wszystkie jego nieruchomości w wyższej stawce podatkowej, bowiem sam fakt prowadzenia działalności gospodarczej o tym przesądza, nawet pomimo, iż niezabudowany grunt położony w innym województwie w żaden sposób nie jest związany z renowacją i sprzedażą zegarów na terenie Krakowa. Czy sama tylko potencjalna możliwość wykonywania działalności zegarmistrzowskiej na niezabudowanej nieruchomości jest wystarczająca dla uznania nieruchomości jako związanej z prowadzonym zakładem zegarmistrzowskim? W przekonaniu Skarżącego nie, ale literalna wykładnia zaskarżonych przepisów, nakazuje taki sposób opodatkowania nieruchomości i tak też orzekają sądy administracyjne, podnosząc, iż wskazany zegarmistrz może

potencjalnie prowadzić na niezabudowanej nieruchomości swoją działalność gospodarczą. O ile bowiem opodatkowanie lokalu przykładowego zakładu zegarmistrzowskiego w Krakowie bezsprzecznie powinno być w wyższej stawce podatkowej, to dla nieruchomości w województwie pomorskim należy dokonać takiej wykładni przepisów, aby przyjąć stawkę podstawową, skoro niezabudowane nieruchomości nie mają związku z działalnością gospodarczą, a jedynie stanowią majątek osobisty osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą. Tak się jednak nie dzieje, ponieważ zaskarżone przepisy u.p.o.l. nie różnicują czy podatnik wykorzystuje nieruchomość w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą czy też nie” (skarga konstytucyjna, s. 5-6).

Sejm przypomina, że skarga konstytucyjna jest sformalizowanym pismem procesowym, które zmierza do uchylenia domniemania konstytucyjności ustawy lub jej części. Wobec tego powinna spełniać wymagania przewidziane art. 79 Konstytucji i wymagania ustawowe wynikające ze specyfiki tego nadzwyczajnego środka prawnego. W obowiązującym stanie prawnym zostały one wyrażone w art. 53 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: u. o.TK.), który zobowiązuje skarżącego do: a) wskazania, która konstytucyjna wolność lub które prawo skarżącego, i w jaki sposób zostały naruszone; b) uzasadnienia zarzutu niezgodności przedmiotu kontroli ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie; c) przedstawienia stanu faktycznego. Wymogi te nie mogły i nie mogą być traktowane powierzchownie. Ciężar dowodu bowiem spoczywa na podmiocie kwestionującym zgodność ustawy z Konstytucją i „dopóki nie powoła on konkretnych i przekonujących argumentów prawnych na rzecz swojej tezy, dopóty Trybunał Konstytucyjny uznawać będzie kontrolowane przepisy za konstytucyjne. W przeciwnym razie [...] Trybunał przekształciłby się w organ orzekający z inicjatywy własnej” (por. postanowienia TK z: 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt SK 48/13; 22 lipca 2015 r., sygn. akt SK 20/14; 22 marca 2016 r., sygn. akt SK 35/14; 14 kwietnia 2016 r., sygn. akt SK 25/14). Innymi słowy, Trybunał Konstytucyjny nie może w imieniu skarżącego przedstawiać argumentacji „odpowiedniej do wyrażanych wątpliwości lub – wychodząc poza granice określone we wniosku – całkowicie modyfikować podstaw kontroli”.

W piśmie inicjującym postępowanie przed Trybunałem skarżący zobowiązany jest „przedstawić proces myślowy, jaki doprowadził [...] do sformułowania zarzutu

niezgodności zaskarżonych przepisów ze wskazanymi wolnościami lub prawami [...]. Obejmuje to w szczególności dokonanie wykładni przepisów wskazanych jako przedmiot kontroli i wykładni przepisów wskazanych jako wzorzec kontroli, tj. ustalenie wynikających z nich norm prawnych. Następnie konieczne jest porównanie tych norm i wykazanie, że zachodzi między nimi niezgodność" (zob. postanowienie TK z 8 lipca 2013 r., sygn. akt P 11/11).

Przenosząc te ustalenia na grunt sprawy zawisłej przed TK należy stwierdzić, że jakkolwiek skarżący w *petitum* skargi wskazał art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji jako wzorzec kontroli, to skądinąd w uzasadnieniu ograniczył się do sformułowania ogólnego zarzutu naruszenia prawa własności z powodu nadmiernego fiskalizmu, podważając raczej racjonalność działania prawodawcy. Nie może to jednak stanowić przedmiotu kontroli przed TK (wyroki TK z: 27 lutego 2002 r., sygn. akt K 47/01; 4 grudnia 2018 r., sygn. akt P 12/17). Przedstawione argumenty mają wagę i doniosłość z punktu widzenia prakseologii prawa jako narzędzia porządkującego rzeczywistość, pozbawione są, zdaniem Sejmu, waloru konstytucyjnego, ukierunkowanego na uchylenie domniemania konstytucyjności badanej normy prawnej. W ocenie Sejmu, skarżący nie przedstawił argumentów i dowodów na poparcie zarzutu, że zaskarżona regulacja narusza art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji w związku z zasadą proporcjonalności, wywodzoną z art. 2 Konstytucji. Poczynione wyżej uwagi wiodą do konkluzji, iż postępowanie niniejsze w zakresie dotyczącym zgodności kwestionowanego przepisu z art. 64 ust. 1 i 3 związku z art. 2 Konstytucji, powinno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 2 u. o TK).

6. Jeśli chodzi o kolejny zarzut, wyrażony został on za pomocą następującego układu wzorców kontroli, tj. art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Skarżący podnosi, że przepisy u.p.o.l. „są niezgodne z zasadami prawidłowej legislacji, rozumianej jako niepoprawne, niejasne i nieprecyzyjne sformułowanie przepisu, które powoduje niepewność podatników co do ich praw i obowiązków. Nieprecyzyjne sformułowanie przepisu, powoduje stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów podatkowych, które muszą niejako zastępować ustawodawcę”. W tym upatruje naruszenie prawa własności. Tak zarysowany problem konstytucyjny należy ująć w kategorii naruszenia zasady szczególnej określoności przepisów podatkowych, której źródłem normatywnym jest

art. 84 i art. 217 Konstytucji. Przepisy te mogą stanowić, zgodnie z orzecznictwem TK, „samodzielną podstawę ograniczania prawa własności i praw majątkowych przez regulację daninowe. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków daninowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od ich treści. Konieczne jest zauważenie, iż w istocie rozważane postanowienia konstytucyjne pełnią podwójną funkcję: z perspektywy obowiązków jednostki przewidują powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, z perspektywy praw i wolności jednostki przewidują możliwość ograniczania tych praw i wolności, które mogą doznać uszczerbku w wyniku realizacji czy egzekucji obowiązków daninowych, w zasadzie wyłączając w tym wypadku gwarancje wynikające z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji; skoro jednak art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, a mianowicie określającymi warunki, na jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie – podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń – samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w wypadku kontroli zainicjowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej; podmioty wnoszące taką skargę są uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich praw lub wolności przez regulację daninową przez odwołanie się do zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, podobnie jak w odniesieniu do innych regulacji dopuszczalne jest przedstawienie zarzutu niezgodności z zasadą wyłączności ustawy w wypadku ograniczania praw i wolności konstytucyjnych lub zasadą szczególnej określoności regulacji ustanawiających takie ograniczenia” (wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09). Dalej TK dodaje, że „Powołane przepisy stanowią podstawę ograniczania chronionych konstytucyjnie prawa własności i innych praw majątkowych, wyłączając w rozważanym zakresie, przynajmniej co do zasady, zastosowanie art. 64 ust. 3 Konstytucji, z zastrzeżeniem dwóch wyjątków od tak sformułowanej zasady ogólnej, gdy 1) prawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym, lub 2) badane zagadnienie nie dotyczy nałożenia na jednostki obowiązku pewnych świadczeń czy ustalenia ich wielkości

lub wysokości, lecz takich spraw jak – przykładowo – określenie warunków zwrotu podatku, wskazanie wymogów formalnych umożliwiających obniżenie jego kwoty czy też ustanowienie obowiązku złożenia deklaracji majątkowych” (wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15). A zatem art. 84 i art. 217 Konstytucji mogą stanowić samodzielne wzorce kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną.

Jako wzorzec kontroli, skarżący wskazuje art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony. Z kolei art. 64 ust. 3 Konstytucji wskazuje granice ingerencji ustawodawcy w prawo własności (zachowanie formy ustawy i zachowanie istoty). Uwzględniając treść skargi, należy wyjaśnić, że zarzut w niej postawiony nie dotyczył konstrukcji prawa własności i innych praw majątkowych, lecz jedynie ich ograniczeń. Tym samym skarżący nie uzasadnił zarzutu naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji, a w konsekwencji postępowanie w tym wąskim zakresie powinno zostać umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Art. 2 Konstytucji, będący wzorcem kontroli, został przywołany w sprawie, jako źródło zasady określoności prawa. Na gruncie Konstytucji istnieją dwa standardy poprawności legislacyjnej. Pierwszy – podstawowy, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych (standard ten gwarantuje zasada poprawnej legislacji). Drugi zaś ma charakter podwyższony i obejmuje regulacje stanowione w określonych obszarach, tj. w szeroko rozumianym prawie karnym (regulacje o charakterze represyjnym) i prawie podatkowym. Pierwszy gwarantowany jest przez art. 2 Konstytucji, zaś w sprawach dotyczących danin publicznych – przez art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji. Jako że w skardze konstytucyjnej zakwestionowano konstytucyjność uregulowań ustawy o podatkach lokalnych z punktu widzenia zarówno zasady poprawnej legislacji, jak i zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, do rozstrzygnięcia problemu konstytucyjnego podniesionego przez skarżącego „wystarczające będzie orzeczenie w przedmiocie zgodności z drugą wymienioną zasadą. Spełnienie wyższego standardu legislacyjnego przesądza bowiem o spełnieniu standardu niższego, z kolei naruszenie wyższego standardu legislacyjnego czyni bezprzedmiotowym weryfikację realizacji standardu niższego”

(wyrok TK z 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15; por. wyroki TK z: 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09; 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09). Mając powyższe na uwadze, Sejm wnosi o umorzenie postępowania w części dotyczącej zasady poprawnej legislacji, wywodzonej z art. 2 Konstytucji na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 u.o.TK ze względu na zbędność wydania wyroku.

Ostatni problem natury formalnej dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji jako wzorca kontroli. Uzasadnienie skargi nie zawiera argumentów przemawiających za naruszeniem tego przepisu, który określa formalne i materialne granice ingerencji ustawodawcy w prawo własności. Deficyt argumentacji w tym zakresie upoważnia Sejm do wniosku o umorzenie postępowania w części dotyczącej art. 31 ust. 3 Konstytucji ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

7. Reasumując dotychczasowe uwagi, dalszej analizie zostanie poddany problem, czy art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zakresie, w jakim odnosi się do przeznaczonych na cele przemysłowe gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu przedsiębiorcy, jest zgodny z art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

IV. Wzorce kontroli

1. Pierwszorzędnym wzorcem w sprawie zawisłej przed TK jest zasada szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego, której źródłem normatywnym jest art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z nich stanowi, że: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”. Z kolei art. 217 Konstytucji przewiduje: „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”.

Art. 84 Konstytucji jest konstytucyjną podstawą do stanowienia przez ustawodawcę przepisów, nakładających i konkretyzujących obowiązek płacenia podatków (wyroki TK z: 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02, 24 listopada 2009 r., sygn. akt SK 36/07; 10 września 2010 r., sygn. akt P 44/09). Z drugiej strony jest źródłem powszechnego obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków (zamiast wielu zob. wyrok TK z 25 marca 2010 r., sygn. akt P 9/08).

W nauce prawa przez ciężary rozumie się świadczenia w naturze, natomiast świadczenia publiczne oznaczają świadczenia o charakterze pieniężnym (T. Dębowska-Romanowska, T. Nowak, *Komentarz do art. 84 Konstytucji* [w:] *Konstytucja RP* red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, Legalis).

„Ustawodawca ma daleko idącą swobodę polityczną w nakładaniu ciężarów i świadczeń publicznych. Konstytucja nie normuje w sposób bezpośredni materialnych granic władztwa daninowego. Jest to przede wszystkim konsekwencją powierzenia odpowiedzialności za prowadzenie polityki gospodarczej państwa parlamentowi i Radzie Ministrów. Obowiązkiem tych władz jest zgromadzenie środków na sfinansowanie funkcji i zadań państwa. Dlatego też do nich należy stanowienie prawa odpowiadającego założonym celom politycznym i gospodarczym. Trybunał podkreślał wielokrotnie, że w zakresie stanowienia danin publicznych władza ustawodawcza ma także szeroką swobodę wyboru pomiędzy różnymi konstrukcjami danin publicznych (zob. orzeczenie TK z 12 stycznia 1995 r., sygn. K 12/94, OTK w 1995 r., poz. 2, wyrok TK z 12 czerwca 2008 r., sygn. K 50/05, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 79). Dlatego też kwestia oceny celowości przyjmowanych przez ustawodawcę rozwiązań, ich politycznej i ekonomicznej zasadności pozostaje poza kognicją TK (zob. wyrok TK z 27 lutego 2002 r., sygn. K 47/01, OTK ZU nr 1/A/2002, poz. 6)” (wyrok TK z 4 grudnia 2018 r., sygn. akt P 12/17). Swoboda prawodawcy nie jest nieograniczona, ponieważ wiążą go inne zasady, wartości konstytucyjne, które limitują władztwo podatkowe. W orzecznictwie TK przyjmuje się, że: po pierwsze, jeżeli nakładane obowiązki „wiążą się z nadmierną ingerencją, mogą być uznane za niezgodne z Konstytucją”. Po drugie, granicę swobody politycznej ustawodawcy wyznacza konieczność respektowania zasady państwa prawnego, zasady proporcjonalności, zasady równości i zasady przyrodzoną godnością człowieka (wyroki TK z: 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14; TK z 4 grudnia 2018 r., sygn. akt P 12/17).

Ustrojodawca doprecyzował zakres zasady powszechności podatkowej w art. 217 Konstytucji, który „ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla unormowania: po pierwsze, nakładania podatków i innych danin publicznych o niepodatkowym charakterze, po drugie, dla określania podstawowych elementów konstrukcji podatku, takich jak podmiot, przedmiot opodatkowania i stawka podatkowa, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie

w samej ustawie wszystkich wymaganych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności" (wyrok TK z 15 lipca 2013 r., sygn. akt K 7/12; zob. wyroki TK z: 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00; 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06; 7 września 2010 r., sygn. akt P 94/08).

Przepis art. 84 Konstytucji jest też źródłem obowiązku państwa w zakresie egzekwowania należności podatkowych. Pochodzące z podatków lub innych danin publicznych środki finansowe są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa rozumianego jako dobro wspólne wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji). W związku z tym wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych jest powinnością jednostek wobec państwa: „każdy - korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) – powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobowiązany przyczynić się do dobra wspólnego według własnych możliwości. Niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej" (wyrok TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13; zob. wyroki TK z: 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10; 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14).

W doktrynie prawa i orzecznictwie TK podnosi się, przepis art. 84 i art. 217 Konstytucji jest źródłem zasady wyłączności ustawowej w prawie daninowym, której celem jest z jednej strony, ograniczenie swobody organów podatkowych, zaś z drugiej strony ochrona, podatników przed dowolnością nakładania na nich obowiązków podatkowych. Szczegółową analizę konstytucyjnych standardów legislacyjnych obszarze prawa podatkowego, TK dokonał wyrokach: z 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09; 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK; 13 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 48/15. Trybunał Konstytucyjny stoi na stanowisku, że:

Po pierwsze, „w wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów

omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny”.

Po drugie, w sprawach zawisłych przed TK, dotyczących przepisów budzących wątpliwości interpretacyjne i ich kontroli z punktu widzenia zasady szczegółowej określoności prawnej „o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły albo zaniechały jakichś działań”.

Po trzecie, „w świetle Konstytucji wyróżnić trzeba dwa standardy poprawności legislacyjnej: zwykły, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych (standard ten gwarantuje zasada poprawnej legislacji), oraz podwyższony, który dotyczy jedynie regulacji stanowiących w określonych obszarach (standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych)”, przy czym kategorycznie wskazał, iż „zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązującego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych” (sygn. akt SK 18/09).

Po czwarte, „całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie trzeba uznać przede wszystkim subiektywną interpretację zasady *in dubio pro tributario*, zgodnie z którą o jej aplikacji decyduje fakt wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu (podatnika czy – co znacznie częstsze – organu podatkowego). Trudno bowiem założyć, by zastosowanie wspomnianej zasady, mającej niekwestionowaną podstawę konstytucyjną, zależało od tego, czy osoba dokonująca wykładni regulacji daninowej potrafi właściwie dostrzec i – wtórnie – prawidłowo usunąć wszelkie niejasności tekstu prawnego. Z tego względu konieczne i w pełni uzasadnione wydaje się opowiedzenie za obiektywnym rozumieniem zasady *in dubio pro tributario*, według którego jej aplikacja pozostaje zrelatywizowana do tych

wątpliwości, jakie w odniesieniu do danej regulacji daninowej powstają na gruncie przyjętych w kulturze prawnej reguł interpretacji” (sygn. akt SK 48/15).

Po piąte, „Przestrzeganie omawianej zasady przez organy podatkowe oraz kontrolujące ich działalność sądy administracyjne jest warunkiem koniecznym zapewnienia podatnikom niezbędnego poziomu bezpieczeństwa prawnego, co niewątpliwie sprzyjać będzie budowaniu zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa w tym bardzo newralgicznym obszarze”.

2. Wzorcem kontroli w niniejszej sprawie jest art. 64 Konstytucji, który gwarantuje prawną ochronę własności. Treść tego prawa przejawia się w uprawnieniach obejmujących „konstytucyjnie gwarantowaną wolność nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim” (wyrok TK z 30 października 2001 r., sygn. akt K 33/00). Istota tego prawa obejmuje – według utrwalonego orzecznictwa TK – w szczególności możliwość korzystania z przedmiotu własności i pobierania pożytków (wyrok TK z 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98). W dotychczasowym orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że prawo własności, choć stanowi najpełniejsze z praw majątkowych, nie może być traktowane jako *ius infinitum* i może podlegać ograniczeniom (m.in. wyroki TK z: 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98). W nauce prawa podnosi się, że własność podlega słabszej ochronie niż prawa osobiste czy polityczne (zob. L. Garlicki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, t. III, Warszawa 2002, komentarz do art. 64, s. 17).

Zakres dopuszczalnych ograniczeń tego prawa wskazuje art. 31 ust. 3 oraz art. 64 ust. 3 Konstytucji. Pierwszy z przywołanych przepisów stanowi, że ograniczenia praw konstytucyjnych mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą przy tym naruszać jego istoty. Przepis art. 64 ust. 3 Konstytucji formułuje zaś wyraźną konstytucyjną podstawę do wprowadzania ograniczeń prawa własności.

Zgodnie art. 64 ust. 1 Konstytucji, „każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia”. Z tego przepisu wynikają dla ustawodawcy dwie podstawowe konsekwencje. Po pierwsze, obowiązek powstrzymywania się od tworzenia regulacji, które mogłyby pozbawiać ochrony prawnej własności, innych

praw majątkowych i prawa dziedziczenia lub też ochronę tę ograniczać (tzw. obowiązek negatywny). Po drugie, konieczność zapewnienia realnej ochrony, umożliwiającej skuteczną realizację prawa własności, innych praw majątkowych i prawa dziedziczenia w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym one funkcjonują (tzw. obowiązek pozytywny) (wyroki TK z: 12 stycznia 2000 r., sygn. akt P 11/98; 18 września 2008 r., sygn. akt K 7/07).

Własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia – w myśl art. 64 ust. 2 Konstytucji – podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji nawiązuje w swojej treści do dwóch konstytucyjnych zasad. Pierwsza z nich, sformułowana jest w art. 21 ust. 1 ustawy zasadniczej. Nakazuje organom władzy publicznej ochronę własności i prawa dziedziczenia. Druga zaś – wyrażona w art. 32 ust. 1 – nakazuje równe traktowanie wszystkich przez władze publiczne. Tak więc przywołany wzorzec kontroli pozostaje w ścisłym związku z ogólną zasadą równej ochrony, która odnosi się do wszystkich dziedzin życia społecznego, gospodarczego i zawodowego. Równa ochrona własności jest bowiem jednym z przejawów równej ochrony prawnej, zaś treść art. 32 ust. 1 Konstytucji wyznacza rozumienie art. 64 ust. 2 Konstytucji.

Zasada równej ochrony własności oznacza, że właściciele, którzy znajdują się w podobnej sytuacji, powinni być traktowani według jednakowej miary oraz bez dyskryminujących i faworyzujących różnicowań. Implikuje to niezbędność zapewnienia tego samego poziomu ochrony prawa własności przez przyznanie tych samych uprawnień i nałożenie tych samych obowiązków. Jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to zachodzi wówczas odstępstwo od zasady równości wobec prawa. Odstępstwo od równego traktowania sytuacji podobnych nie zawsze jest konstytucyjnie niedopuszczalne, ponieważ mogą zachodzić przypadki, gdy odmiennosc tego potraktowania będzie usprawiedliwiona. Wówczas niezbędna jest ocena przyjętego kryterium różnicowania, jego racjonalności i proporcjonalności oraz zgodności z wartościami, zasadami i innymi normami konstytucyjnymi (zob. wyroki TK z: 3 lipca 2013 r., sygn. akt P 49/11; 21 lipca 2014 r., sygn. akt K 36/13).

IV. Analiza materialna

1. Skarżący zakwestionował art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., ponieważ treść tego przepisu pozwala zakwalifikować do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, gruntów, budynków i budowli przemysłowych, które nie są faktycznie wykorzystywane przez przedsiębiorcę. Taki stan rzeczy narusza zasadę szczególności przepisów podatkowych.

Zaskarżony art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. zawiera legalną definicję nieruchomości „związanych z działalnością gospodarczą”. Zgodnie z § 146 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (t.j. Dz. U. z 2016 r. poz. 283 ze zm., dalej: z.t.p.) „W ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, jeżeli: 1) dane określenie jest wieloznaczne; 2) dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości; 3) znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe; 4) ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia”. Trybunał Konstytucyjny – w ślad za doktryną prawa - wskazuje, że „Jednym z powodów posługiwania się definicjami legalnymi jest zatem to, «że wykorzystywany przez prawodawcę konkretny zwrot jest niedookreślony, a tymczasem prawodawca preferuje w danym przypadku nie elastyczność tekstu, lecz jego precyzję i dlatego postanowił tę niedookreśloność zlikwidować» (M. Zieliński, *op. cit.*, s. 190). Nie musi jednak zawsze chodzić o całkowite wyeliminowanie niedookreśloności (nieostrości) jakiegoś terminu. Prawodawca może zdecydować się jedynie w pewnym stopniu dookreślić dany zwrot czy wyrażenie, zmniejszając tym samym tylko do pewnego stopnia również jego nieostrość” (wyrok TK z 9 czerwca 2015 r., sygn. akt SK 47/13).

Jako wypowiedź ustawodawcy, definicja legalna ma ustalić znaczenia definiowanego wyrażenia lub dokonać charakterystyki definiowanego przedmiotu. Stosowanie przez ustawodawcę definicji legalnej jest jedną z metod techniki prawodawczej, ukierunkowaną na realizację zasady określoności prawa. W orzecznictwie trybunalskim „definicje legalne są dodatkową gwarancją określoności prawa. Jednocześnie, jako skierowane do organów stosowania prawa normatywne nakazy przypisania danemu pojęciu znaczenia tylko takiego, jakie zostało ustalone przez ustawodawcę, definicje legalne krępują swobodę organów wykonawczych i sądowych. Tym samym, od strony pozytywnej, pozwalają zapewnić,

że przepisy będą wykładane i stosowane z poszanowaniem woli ustawodawcy, zaś od strony negatywnej, wykluczają (a przynajmniej znacznie ograniczają) ryzyko, że organy przypiszą pojęciom znaczenie odbiegające od tego, jakie było zakładane, co prowadziłoby do „zawłaszczania” pewnych sfer życia obywateli, które w zamyśle ustawodawcy nie miały być objęte nakazami lub zakazami (ani sankcjami za naruszenie tych nakazów i zakazów). W tym sensie definicje legalne pozostają w ścisłym funkcjonalnym związku z realizacją – fundamentalnych w demokratycznym państwie prawa – zasad: bezpieczeństwa prawnego oraz zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa” (wyrok TK z 9 czerwca 2015 r., sygn. akt SK 47/13).

Ta gwarancyjna funkcja definicji legalnych nabiera szczególnego znaczenia w prawie podatkowym z powodu wyższego standardu określoności przepisów prawa. Ustawodawca ma obowiązek starannie redagować przepisy prawa podatkowego, ograniczając uznaniowość organów skarbowych, zachowując przy tym pewną elastyczność instrumentów prawnych. Przeciwwagą tej elastyczności jest zasada *in dubio pro tributario*, która wiąże organy stosujące prawo podatkowe. Z zasady tej wynika obowiązek podjęcia rozstrzygnięcia najkorzystniejszego dla podatnika w sytuacji, gdy nie można jednoznacznie ustalić znaczenia dekodowanej normy prawnej. Z drugiej jednak strony „Podmiot dokonujący wykładni nie może [...] pomijać wykładni literalnej i stosować teżę dyrektywy interpretacyjnej, nawet gdyby miało to prowadzić do korzystniejszych rezultatów interpretacyjnych. Dyrektywa ta nie może bowiem polepszać sytuacji podatnika wbrew jednoznacznemu unormowaniu ustawy. Nie może ona kształtować zakresu obowiązku podatkowego. Prowadziłoby to do zniekształcenia celów i funkcji prawa podatkowego. Może ona jedynie ograniczać zakres ingerencji norm podatkowych. Zwłaszcza gdy ustalenie możliwego znaczenia tych norm jest problematyczne, czyli dyrektywy wykładni pierwszego stopnia prowadzą do wątpliwych rezultatów” (A. Mariański, *Zasad in dubio pro tributario*, [w:] *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, red. A. Mariański, C.H. Beck 2017, s. 3-7).

2. Należy się zgodzić ze skarżącym, że zaskarżony przepis w warstwie werbalnej (językowej) jest czytelny. Wykładnia językowa prowadzi do prostej konstatacji, że sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę wypełnia definicję gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności

gospodarczej. Niemniej jednak organy stosujące prawo, a w szczególności WSA w K i NSA nie nadały mu takiego znaczenia w sprawie skarżącego, wiedzione tym, iż posiada on zbyt szeroki zakres normowania. Ustawodawca wprawdzie nie zastosował, jak podniósł TK, bardziej precyzyjnych kryteriów, pozwalających ustalić występowanie związku gruntu z działalnością gospodarczą. Takie jednak kryteria, wypracowały sądy w drodze praktyki orzeczniczej, rozstrzygając w sprawach podatników, którzy występowali w podwójnej roli, a więc jako przedsiębiorcy i jako osoby prywatne. Intencją ustawodawcy, co słusznie zauważają sądy administracyjne i TK, nie było nałożenie na przedsiębiorców podatku w najwyższej stawce z tytułu posiadania wszelkich nieruchomości. Kluczowa z punktu widzenia związku nieruchomości z działalnością jest okoliczność, czy nieruchomość wchodzi w skład przedsiębiorstwa podatnika (przesłanka pozytywna), czy charakter nieruchomości wyklucza możliwość jej wykorzystania do celów gospodarczych (przesłanka negatywna) (zob. wyroki NSA: 18 lipca 2012 r. sygn. akt II FSK 32/11; 15 kwietnia 2014 r. sygn. akt II FSK 902/12). Powyższe rozumienie zaskarżonego przepisu znajduje aprobatę doktryny prawa (np. B. Pahl, *Opodatkowanie gruntów i budynków będących w posiadaniu osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, nabytych i wykorzystywanych w celach osobistych*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 5, s. 73; G. Dudar, *Stawka preferencyjna w podatku od nieruchomości dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług zdrowotnych oraz opodatkowanie nieruchomości* [w:] *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, red. M. Popławski, Warszawa 2008, s. 102; K. Kopyściańska, *Przegląd bieżących problemów związanych z opodatkowaniem nieruchomości na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, Wrocław 2015, s. 55-62).

3. Problem konstytucyjny dotyczy ściśle charakteru posiadanych przez skarżącego nieruchomości, które nie zostały, jak sam podnosi, włączone do ewidencji środków trwałych prowadzonego przez niego przedsiębiorstwa. Tym samym przesłanka pozytywna nie została przez niego spełniona. Z drugiej strony, przemysłowy charakter nieruchomości (w ewidencji gruntów i budynków ujęte jako „Ba”; w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego ujęte są jako teren pod zabudowę produkcyjno – techniczną; zlokalizowane są w obrębie specjalnej strefy ekonomicznej) podkreśla jej gospodarczy charakter i nie pozwala zaliczyć do nieruchomości posiadanych w innych celach niż gospodarczych. Innymi słowy,

specyficzne cechy nieruchomości wykluczają możliwość realizacji osobistych potrzeb podatnika. Jako położone w specjalnej strefie gospodarczej pozostają w związku z działalnością gospodarczą i ze swojej istoty nie mogą służyć zaspokajaniu celów osobistych skarżącego. Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 482, ze zm.; dalej: u.s.s.e.) specjalną strefą ekonomiczną jest wyodrębniona zgodnie z przepisami ustawy, niezamieszkała część terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, na której terenie może być prowadzona działalność gospodarcza na zasadach określonych ustawą. Strefa może być ustanowiona w celu przyspieszenia rozwoju gospodarczego części terytorium kraju, w szczególności przez: 1) rozwój określonych dziedzin działalności gospodarczej; 2) rozwój nowych rozwiązań technicznych i technologicznych oraz ich wykorzystanie w gospodarce narodowej; 3) rozwój eksportu; 4) zwiększenie konkurencyjności wytwarzanych wyrobów i świadczonych usług; 5) zagospodarowanie istniejącego majątku przemysłowego i infrastruktury gospodarczej; 6) tworzenie nowych miejsc pracy; 7) zagospodarowanie niewykorzystanych zasobów naturalnych z zachowaniem zasad równowagi ekologicznej. Zarysowany cel specjalnych stref ekonomicznych podkreśla gospodarcze przeznaczenie gruntów skarżącego.

4. Rozstrzygnięcie kwestii zgodności zaskarżonych przepisów z zasadą określoności przepisów prawa podatkowego wymagało oceny, czy legalna definicja „nieruchomości związanej z działalnością gospodarczą” rodzi tego rodzaju niejasność i nieprecyzyjność, która uniemożliwia spójną wykładnię oraz uniemożliwia stosowanie przez organ wyższej stawki podatkowej.

Biorąc pod uwagę dotychczasowe rozważania, Sejm nie dostrzega naruszenia standardów określoności przepisów prawa podatkowego w stopniu, który uzasadniałby uchylenie domniemania niekonstytucyjności normy prawnej. Przede wszystkim skarżący domaga się od TK, aby definicji legalnej nieruchomości „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” nadał nowe znaczenie obejmujące nieruchomości „faktycznie wykorzystane w działalności gospodarczej” wbrew lub z pominięciem treści zwrotu definiującego (definiens) ustalonego przez ustawodawcę. Termin „będące w posiadaniu przedsiębiorcy”, który stanowi definiens w konstrukcji analizowanej definicji, po pierwsze: - nie jest rozumiany jako wszystkie nieruchomości, które znajdują się w posiadaniu podatnika; po drugie - obejmuje on

nieruchomości wchodzące w skład przedsiębiorstwa; po trzecie – nie obejmuje nieruchomości, których charakter wskazuje, iż przeznaczone są na inne cele niż gospodarcze. Skarżący nie udowodnił, że organy podatkowe i sądy w sposób dowolny kwalifikowały posiadane przez niego nieruchomości o przemysłowym przeznaczeniu do gruntów, budynków i budowli związanych z działalnością.

W analizowanym przypadku nie można twierdzić, iż sądy administracyjne wybrały – spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego – wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją. Odrzuciły bowiem szerokie rozumienie zaskarżonego przepisu, które w pewnym okresie dominowało w orzecznictwie sądowym. Sądy badają związek posiadanej nieruchomości z działalnością gospodarczą, stosując wypracowane w orzecznictwie kryteria: a) element przedsiębiorstwa i b) przeznaczenie nieruchomości. Zaskarżona regulacja nie jest stosowana w sposób rozszerzający obowiązek podatkowy, a ponadto w celu ustalenia treści zaskarżonego przepisu sądy nie odwołują się do wykładni przez analogię, która jest niedopuszczalna w prawie podatkowym (wyroki TK z: 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09; 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09).

5. Reasumując, art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia do 31 grudnia 2014 r. i w zakresie, w jakim odnosi się do przeznaczonych na cele przemysłowe gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu przedsiębiorcy, **jest zgodny** z art. 64 ust. 3 Konstytucji w związku z zasadą szczegółowej określoności prawa, wywodzoną z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU

Elżbieta Witek