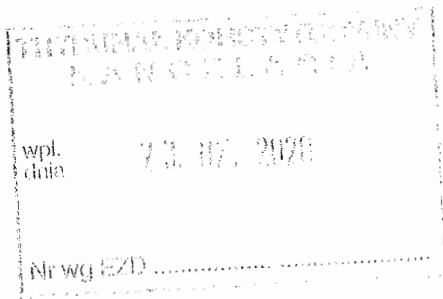




Warszawa, 23 lipca 2020 r.

SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
Sygn. akt SK 40/19
BAS-WAK-1578/19



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 dodatkowe wyjaśnienia w sprawie połączonej do wspólnego rozpoznania skargi konstytucyjnej Q sp. z o.o. z siedzibą w D z 16 października 2018 r. (sygn. akt SK 2/20), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r., w części obejmującej zwrot „nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych” **jest zgodny** z art. 64 ust. 3 w związku zasadą szczególnej określoności przepisów podatkowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji.

Ponadto na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wnoszę o **umorzenie postępowania** w pozostałym zakresie, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. W dniu 13 stycznia 2020 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej spółki Q sp. z o.o. z siedzibą w D (dalej: skarżąca, spółka) z 16 października 2018 r. (sygn. akt SK 2/20). Zarządzeniem Prezesa TK ww. skarga konstytucyjna została dołączona – z uwagi na tożsamość przedmiotową sprawy – do skargi konstytucyjnej spółki N sp. z o.o. z siedzibą w W w celu łącznego rozpoznania pod wspólną sygn. akt SK 40/19.

2. Przedmiotem kontroli jest art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r. poz. 849, ze zm., dalej: u.p.o.l.), w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. Kwestionowany art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. stanowi: „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”.

3. Skarżąca formułuje zarzut zakresowo i wnosi o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest niezgodny z przepisem:

„a) art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP poprzez wprowadzenie warunków braku opodatkowania budynku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, który nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych niezgodnych z zasadą Państwa Prawnego, poprawnej legislacji, pewności prawa oraz wprowadzenie obciążeń publicznych w sposób ponadto niejasny, nieprecyzyjny i ograniczający prawa podatników do nieopodatkowania przychodu z tytułu sprzedaży własnego majątku po upływie 5 lat od jego nabycia,

II. Stan faktyczny i zarzuty skarżącej

1. Stan faktyczny sprawy został zrekonstruowany przez TK w postanowieniu z 17 października 2019 r. (sygn. akt Ts 158/18) i kształtuje się on następująco. Wójt Gminy D wydał czerwca 2015 r. decyzję (nr), określając wysokość zobowiązania skarżącej w podatku od nieruchomości za rok 2011 – zł; za rok 2012 - zł; za rok 2013 - zł. Od tego rozstrzygnięcia skarżąca wniosła odwołanie do Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K (dalej: także: Kolegium, SKO), które decyzją z września 2015 r. (nr) utrzymało je w mocy. W odwołaniu skarżąca podnosiła, iż korzysta ze zwolnienia podatkowego, ponieważ nie prowadzi działalności gospodarczej w budynkach i budowlach ze względu na ich zły stan techniczny. Kolegium „odnosząc się do stwierdzenia Spółki, że w istocie wszystkie posiadane budynki ze względu na stan techniczny nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, powołując się na treść art. 2 ust. 1 u.p.o.l., wskazało, że w sprawie bezsporne jest, że Spółka aktualnie nie prowadzi w przedmiotowej nieruchomości () działalności gospodarczej, co jednak pozostaje bez wpływu na wymiar podatku [...]. Ustawa nie wiąże bowiem obowiązku w zakresie podatku od nieruchomości z osiągnięciem przez przedsiębiorcę korzyści z posiadanych obiektów, faktem prowadzenia na nich działalności lub nie. Kolegium wskazało, że sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę nieruchomości skutkuje tym, że grunt, budynek i budowla, są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zatem, różnego rodzaju obiekty niewykorzystywane w danym momencie gospodarczo, należy uznać za związane z działalnością gospodarczą” (wyrok NSA z maja 2018 r., sygn. akt). Innymi słowy, SKO przyjęło, na podstawie zgromadzonego materiału, iż skarżąca nie prowadzi działalności gospodarczej w budynkach i budowlach ze względu na ich zły stan techniczny. Jednocześnie stan ten pozwala, po dokonaniu niezbędnych remontów, na dalsze ich wykorzystanie.

Następnie skarżąca wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w S , który orzeczeniem z stycznia 2016 r. (sygn. akt) oddalił ją w całości. Od wyroku WSA spółka wywiodła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wyrokiem z maja 2018 r. (sygn. akt), NSA także oddalił ją w całości. Przyjął, że spór

w niniejszej sprawie w istocie dotyczy wyrażenia „względy techniczne”. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym, jak podkreślił NSA, przyjęto, że pod tym pojęciem należy rozumieć okoliczności obiektywne, trwałe, nieusuwalne, niezależne od przedsiębiorcy, „bynajmniej, nie ograniczone jedynie do danego roku podatkowego. Wniosek ten wyprowadzono z wykładni językowej art. 1a ust. 1 pkt 3 upol. Postawiono w nim pewien warunek: przedmiot opodatkowania «nie jest i nie może być wykorzystywany» do prowadzenia działalności gospodarczej. Innymi słowy: faktyczne niewykorzystanie nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej nie stanowi wystarczającej okoliczności do uznania, że nie jest ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej; koniecznym jest aby nie mogła być wykorzystywana. Co istotne, względy techniczne w sposób trwały muszą wyłączać możliwość wykorzystania nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej (por.: powołany już powyżej wyrok NSA z 7 grudnia 2012 r., sygn. akt II FSK 747/11, także zob.: wyrok WSA z 4 grudnia 2014 r., sygn. akt III SA/Po 301/14, czy wyrok wydany w sprawie skarżącej dotyczący zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2010 r. – z czerwca 2013 r., sygn. akt)

Normatywna treść pojęcia «względy techniczne», jak również redakcja art. 1a ust. 1 pkt 3 upol, na gruncie którego ustawodawca posłużył się koniunkcją – (dosłownie: «przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany»), wskazuje nie tylko na fakt niewykorzystywania tego przedmiotu, ale również na brak możliwości jego wykorzystywania w przyszłości. Zatem, tylko i wyłącznie w sytuacji łącznego ziszczenia się stanów faktycznych objętych hipotezą tego przepisu nieruchomości będzie podlegała opodatkowaniu według innych stawek, niż związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przejściowe niewykorzystywanie przez podmiot gospodarczy nieruchomości do wykonywania działalności gospodarczej, tak jak w niniejszej sprawie, nie daje zaś podstaw do tego, by do wymiaru podatku od nieruchomości nie miały zastosowania stawki przewidziane dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą”.

2. Skarżąca wzorcami kontroli w sprawie czyni: art. 2, art. 64 ust. 1-3, art. 84 i art. 217 Konstytucji, w szczególności wywodzoną z tych przepisów zasadę wyłączności ustawowej w zakresie obciążeń podatkowych w Konstytucji RP oraz poprawnej legislacji i pewności prawa oraz zasadę równej ochrony własności. Jej zdaniem, definicja „względów technicznych” zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jest

niejasna, ponieważ pozwala do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zaliczyć te, które są – ze względów technicznych – nieprawne, ale które mogą być potencjalnie wykorzystywane do prowadzenia tej działalności po przywróceniu tej sprawności.

Skarżąca podnosi, iż nieznanym jest „zakres tej regulacji, a definicja kluczowego pojęcia «względów technicznych» jest niejasna. Takie sformułowanie przepisu pozostaje nie do pogodzenia z zasadami prawidłowej legislacji, jakie obowiązują w demokratycznym Państwie Prawnym” (skarga, s. 10). Z kolei: „Definicja wskazanego pojęcia, której Skarżący w tym miejscu nie kwestionuje, jest bardzo szeroka i faktycznie obejmuje przypadki posiadania nieruchomości, która w tym czasie nie nadaje się do gospodarczego, a nie nawet bezpiecznego czy legalnego wykorzystania” (skarga, s. 10). W opinii skarżącej, „przepis zawarty jest w artykule ustawy zawierającym tzw. słowniczek ustawowy, a więc w załączeniu mającym tłumaczyć pojęcia w niej używane. Przepis ten definiuje przy tym jednocześnie związek nieruchomości z działalnością gospodarczą, jak i zakres wyłączenia z opodatkowania - który jednak, jak pokazuje cytowany wywód NSA w skarżonym wyroku, wywieść można jedynie w drodze interpretacji tego przepisu” (skarga, s. 11). Taki stan rzeczy powoduje niemożliwość „rozstrzygnięcia w sposób jasny i klarowny, czy względy techniczne, o których mowa w skarżonym przepisie występują, czy nie, powoduje, że sądy zastępują Ustawodawcę w tym rozstrzygnięciu, co jest niedopuszczalne w przyjętym w Polsce modelu źródeł prawa. Wynika to z opisanego redakcji art. 1a ust. 1 pkt 3 upol, który zamiast definiować kiedy nieruchomości nie są opodatkowane – niczego nie wyjaśnia” (skarga, s. 11). Powoduje to, że podatnicy znajdują się w stanie niepewności, „czy nieruchomości, których faktycznie nie mogą używać, nie mogą być już wykorzystywane do prowadzenia tej działalności ze «względów technicznych» w rozumieniu skarżonego przepisu, czy nie, w istocie sposób narusza zasadę pewności prawa w kontekście także zobowiązań podatkowych” (skarga, s. 11).

Zdaniem skarżącej: „Niejasne i nieznanne kryteria wystąpienia «względów technicznych» i rozgraniczenia tak przedmiotowe i czasowe, kiedy one występują, a kiedy nie powodują stan niepewności prawnej dla podatników, którzy mogą opodatkowani za dowolne lata podatkowe w sytuacji faktycznej niemożności wykorzystywania nieruchomości” (skarga, s. 12). W ocenie skarżącej: „Niejasność i brak precyzji skarżonego przepisu, którego źródłem jest choćby wydane

w niniejszej sprawie orzecznictwo, powoduje jego niezgodność zarówno z powołaną normą konstytucyjną, jak i z zasadą wynikającą z przepisu art. 84 i art. 217 Konstytucji” (skarga, s. 14). I dalej, „Istotny brak precyzji przepisów prawnych, powodujący ich niejasność, prowadzi często do braku określoności tych przepisów, gdyż nie można na ich gruncie skonstruować precyzyjnych norm prawnych. Niejasność przepisów i nieprecyzyjność norm prawnych – podważają zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa»” (skarga, s. 14). Tym samym skarżony przepis nie spełnia kryteriów określonych w art. 2 Konstytucji, jak również w art. 84 i 217 Konstytucji.

Skarżąca nie neguje zasady ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji). Podatek od nieruchomości „wpływa na majątek podatników, bo [...] jest podatkiem od posiadanego majątku”. Z kolei „Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji wymaga, by własność i inne prawa majątkowe każdego podlegały równej dla wszystkich ochronie prawnej. Sytuacja podatników podatku od nieruchomości, którzy prowadzą działalność gospodarczą i posiadają nieruchomości niemożliwe do użytkowania jest gorsza od tych, którzy faktycznie wykorzystują swoje nieruchomości w tej działalności. Przyczyną owego pogorszenia jest sam fakt okoliczności posiadania nieruchomości, który jednak nie różni się z sposób istotny pomiędzy poszczególnymi podatnikami, którzy faktycznie mogą lub nie mogą ich wykorzystywać w działalności gospodarczej. Znajdujący się w odmiennej sytuacji podatnicy, korzystają z różnej ochrony prawnej w zakresie tak wysokości opodatkowania, jak i zakresu czasowego. Podatnicy, tacy jak Spółka, nie wiedzący czy „względy techniczne: już nastąpiły, czy też nie i od jakiego momentu są tak samo opodatkowani jak ci, którzy faktycznie mogą i wykorzystują nieruchomości w działalności gospodarczej. Podatnika takiego spotykają nieproporcjonalne dolegliwości, polegające na: a) nieograniczonym czasowo opodatkowaniu, oraz b) konieczności odprowadzenia podatku od nieruchomości, której nie może wykorzystywać, a nie zamierza ponosić wydatków na ich remont, bo złożyła wnioski o pozwolenie na rozbiórkę oraz c) konieczności zapłaty odsetek od tej zaległości” (skarga, s. 18).

W opinii skarżącej „Norma, wynikająca z tego przepisu powoduje, iż podatnicy tacy jak Spółka nie korzystają z takiej samej ochrony prawnej jak podatnicy, którym nie zakwestionowano faktu niemożliwości używania nieruchomości ze względów technicznych. Przepis skarżony był jednocześnie w związku z tym sformułowany

w sposób nie powalający na jego jasne, niewątpliwie zastosowanie, gdyż w wielu podobnych sprawach orzeczenia były odmienne. Tym samym skarżony przepis nie spełnia ani kryteriów określonych w art. 2 Konstytucji, jak również art. 64 ust. 1-3 oraz art. 84 i 217 Konstytucji RP. Tak więc zaskarżony przepis prowadzi do dolegliwego, automatycznego pogorszenia sytuacji jego adresatów w porównaniu z innymi podatnikami, którzy w takich samych praktycznie okolicznościach (chęć zarobku, powtarzalność sprzedaży i pewien stopień zorganizowani) nie powoduje powstanie przychodu. Brak kryteriów rozgraniczenia kiedy zachodzą «względy techniczne», a kiedy nie powoduje, że ciężar publiczny nakładany w jego ramach stanowi zbyt obszerny” (skarga, s. 19).

III. Analiza formalna

1. Przed przystąpieniem do analizy zarzutów skarżącej, Sejm pragnie zwrócić uwagę na szereg wątpliwości natury formalnej, które wynikają ze skargi konstytucyjnej.

2. Przede wszystkim na uwagę zasługuje redakcja *petitum* skargi konstytucyjnej, a w szczególności następujący fragment (lit. a *petitum*): „[...] w sposób ponadto niejasny, nieprecyzyjny i ograniczający prawa podatników do nieopodatkowania przychodu z tytułu sprzedaży własnego majątku po upływie 5 lat od jego nabycia”. Powyższa wypowiedź nie pozostaje w żadnym związku z przedmiotem skargi, zaskarżonym przepisem i uzasadnieniem. Również budzą wątpliwości, ze względu na powiązanie materialno-formalne z przedmiotem zaskarżenia, następujące fragmenty skargi: a) „Zaskarżony przepis art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy narusza wymóg ustawowej określoności przedmiotu opodatkowania; czyniąc przedmiotem opodatkowania sprzedaż nieruchomości i innych praw majątkowych, przepis ten nie określa precyzyjnie przychodu z tej sprzedaży, stanowiącego w świetle art. 28 ust. 2 podstawę opodatkowania podatku dochodowego, gdyż norma wynikająca z zaskarżonego przepisu jest niekompletna. W rezultacie nie jest również jasno określona sytuacja, kiedy podatnik nie jest zobowiązany do uiszczenia tego podatku”; b) „W kontekście postawionego na wstępie zarzutu niekonstytucyjności tego przepisu, zawiera on istotną normę prawną: sprzedając działki gruntu wcześniej zakupionego jako całość na kredyt w celu

uzyskania zarobku, w sposób powtarzalny, przy minimalnym poziomie zorganizowania (własne ogłoszenia internetowe o sprzedaży), Strona prowadziła działalność gospodarczą, co uniemożliwia potraktowanie tego przychodu jako przychodu ze źródła odpłatnego zbycia nieruchomości (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a), a tym samym z wyłączenia z przychodu po upływie 5 lat od daty nabycia nieruchomości”.

W opinii Sejmu, problem konstytucyjny, jaki wyłania się z treści skargi, nie dotyczy sprzedaży nieruchomości, opodatkowania przedmiotu sprzedaży oraz podatku dochodowego. Zatem żądanie, uznania niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji przez „[...] wprowadzenie obciążeń publicznych w sposób ponadto niejasny, nieprecyzyjny i ograniczający prawa podatników do nieopodatkowania przychodu z tytułu sprzedaży własnego majątku po upływie 5 lat od jego nabycia”, Sejm uznaje za irrelevantne dla sprawy i traktuje jako oczywistą pomyłkę pisarską.

3. Sejm dostrzega kolejny problem natury formalnej, który dotyczy sformułowanego zarzutu naruszenia zasady równej ochrony własności. W opinii skarżącej: „Norma, wynikająca z tego przepisu powoduje, iż podatnicy tacy jak Spółka nie korzystają z takiej samej ochrony prawnej jak podatnicy, którym nie zakwestionowano faktu niemożliwości używania nieruchomości ze względów technicznych. Przepis skarżony był jednocześnie w związku z tym sformułowany w sposób nie powalający na jego jasne, niewątpliwie zastosowanie, gdyż w wielu podobnych sprawach orzeczenia były odmienne. Tym samym skarżony przepis nie spełnia ani kryteriów określonych w art. 2 Konstytucji, jak również art. 64 ust. 1-3 oraz art. 84 i 217 Konstytucji RP. Tak więc zaskarżony przepis prowadzi do dolegliwego, automatycznego pogorszenia sytuacji jego adresatów w porównaniu z innymi podatnikami, którzy w takich samych praktycznie okolicznościach (chęć zarobku, powtarzalność sprzedaży i pewien stopień zorganizowani) nie powoduje powstanie przychodu. Brak kryteriów rozgraniczenia kiedy zachodzą «względy techniczne», a kiedy nie powoduje, że ciężar publiczny nakładany w jego ramach stanowi zbyt obszerny”. W opinii Sejmu, podniesiony przez skarżącą problem dotyczy sfery stosowania prawa, nie zaś jego stanowienia. Zdaniem Sejmu, rozpatrywana skarga jest wyrazem sprzeciwu wobec oceny stanu technicznego jej nieruchomości przez sąd I i II instancji. Skarżąca kwestionuje błędną kwalifikację

„względów technicznych” i ich trwałości. Sądy, orzekając w niniejszej sprawie, dokonały konfrontacji jednostkowego stanu faktycznego ze standardem wynikającym z przepisu prawnego. Uczyniły to po przeprowadzeniu postępowania wyjaśniającego (zbadaly okoliczności sprawy). Efektem postępowania było podjęcie jednej z dwóch – materialnie alternatywnych – decyzji. W podejmowaniu tej decyzji pozostawiony był im znaczny „luz uznaniowy”, wynikający ze swobodnej oceny dowodów. Być może w innych sprawach, których stan faktyczny kształtował się analogicznie jak w sprawie skarżącej, zapadły inne rozstrzygnięcia. Skarżąca jednak nie wskazuje tych rozstrzygnięć, a jedynie snuje hipotetyczne rozważania. Sejm pragnie przypomnieć, że weryfikacja sposobu skorzystania przez organ sądowy z przyznanego mu uznania prowadzona jest za pomocą środków odwoławczych, natomiast nie może ona nastąpić w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym. Podsumowując, postępowanie w zakresie naruszenia prawa do równej ochrony własności, ze względu na skierowanie skargi przeciwko aktowi stosowania prawa, powinno ulec umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: ustawa o TK) z powodu niedopuszczalności wydania wyroku.

4. Kolejny problem, jaki wyłania się ze skargi konstytucyjnej, dotyczy wzorców kontroli, którymi są: zasada poprawnej legislacji i pewności prawa, wynikające z art. 2 Konstytucji oraz zasada równej ochrony własności (art. 64 Konstytucji), a także zasada szczególnej określoności przepisów podatkowych (art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji). Sejm pragnie przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie wypowiadał się na temat dopuszczalności powoływania się na zasady konstytucyjne jako wzorce konstytucyjne w postępowaniu wszczętym ze skargi konstytucyjnej. Nie ma wątpliwości, że możliwość ta jest wyjątkowa i ma charakter pomocniczy. Mogłaby się pojawić w dwóch przypadkach. Po pierwsze, gdyby skarżąca wywiodła z art. 2, art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji prawa lub wolności, które nie zostały wyraźnie wysłowione w treści innych przepisów konstytucyjnych. W takim przypadku przepisy te stanowią samodzielne wzorce kontroli. Po drugie, skarżąca może odwołać się do jednej ze wspomnianych zasad w celu uzupełnienia i wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym. Wówczas art. 2 Konstytucji pełni funkcję pomocniczego wzorca

kontroli, występującego w powiązaniu z innym przepisem konstytucyjnym, gwarantującym prawa lub wolności (wyrok TK z 28 października 2010 r., sygn. akt SK 19/09; postanowienie TK z 19 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 1/17). Analiza jednak uzasadnienia skargi konstytucyjnej pozwala odnaleźć treści, wskazujące na naruszenie konstytucyjnego prawa własności skarżącej przez niejasne i nieprecyzyjne brzmienie zaskarżonego przepisu. Zarzut braku określoności regulacji podatkowej oddziałuje na prawa majątkowe skarżącej, która nie jest w stanie prawidłowo określić wysokości zobowiązania podatkowego. Tak ujęty zarzut niekonstytucyjności, zrekonstruowany w oparciu o uzasadnienie skargi i oddający intencję skarżącej, wyraża następujący układ wzorców kontroli: art. 84, art. 217, art. 64 ust. 3 Konstytucji.

5. Pewnej modyfikacji powinien również ulec przedmiot kontroli, ponieważ z uzasadnienia skargi konstytucyjnej i toczącego się postępowania sądowno-administracyjnego wynika, iż problem konstytucyjny nie dotyczy całego punktu 3 ust. 1 art. 1a u.p.o.l, ale jedynie zwrotu „nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”. Z tym fragmentem zaskarżonego przepisu skarżąca wiąże naruszenie konstytucyjnego prawa własności, a także na jego podstawie NSA prawomocnie rozstrzygnął sprawę skarżącej.

6. Reasumując, dalszej analizie Sejm podda problem, czy art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w części obejmującej zwrot „nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych” jest zgodny z art. 64 ust. 3 w związku z zasadą szczególnej określoności przepisów podatkowych, wywodzoną z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

IV. Wzorce konstytucyjne

1. Pierwszorzędnym wzorcem w sprawie zawistej 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).

Z orzecznictwa wynika, że: „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, że przepis art. 84 i art. 217 Konstytucji są źródłem normatywnym 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” (sygn. akt SK 48/15).

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” (ibidem).

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 stanowionych 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” (ibidem).

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 zaś z 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 odmienność 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).

V. Analiza zgodności

1. 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 znaczenie 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 TK postrzega się definicje legalne jako „dodatkową gwarancję 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” (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. Słusznie wskazuje skarżąca, że zwrot „względy techniczne”, choć jest elementem definicji ustawowej, nie został dookreślony przez ustawodawcę. W sprawie jednak zawisłej przed TK nie chodzi bezpośrednio o „względy techniczne” jako takie, ponieważ sądy nie podważały okoliczności, iż nieruchomości znajdują się w stanie technicznym, umożliwiającym ich gospodarcze wykorzystanie. Problem dotyczył w istocie zagadnienia, czy przeszkoda techniczna miała charakter przemijający lub trwały. Problem więc wynikał ze zwrotu „nie jest i nie może być”, który składa się na treść zaskarżonej jednostki redakcyjnej. Zdaniem skarżącej,

ustawodawca naruszył, konstruując zwolnienie w podatku lokalnym, zasadę szczególnej określoności prawa podatkowego. Innymi słowy, niekonstytucyjność przepisu tkwi w zwrotach niedookreślonych, stanowiących jego oś konstrukcyjną, a które są niejasne i nieprecyzyjne. Zdaniem Sejmu, podniesione argumenty nie zasługują na uwzględnienie ze następujących względów.

3. Punktem wyjścia do oceny zaskarżonych przepisów powinien być pogląd TK, w myśl którego: „Przepisy powinny być [...] sformułowane na tyle precyzyjnie, żeby odtworzenie z ich treści norm prawnych następowało w drodze dopuszczalnych metod wykładni” (wyrok TK z 18 kwietnia 2018 r., sygn. akt K 52/16). Jako, że problem konstytucyjny lokuje się w prawie publicznym, a konkretnie dotyczy daniny publicznej i stosowania prawa podatkowego, warto do pełni wyводу zrekonstruować stanowisko sądów i doktryny prawa w zakresie dopuszczalnych metod wykładni prawa daninowego.

Celem wykładni prawa (interpretacji) jest ustalenie treści obowiązujących norm prawnych (B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 12). W doktrynie zwraca się uwagę, że: „W wąskim rozumieniu wykładnia ujmowana jest jako operacja myślowa, w toku której dokonuje się przekładu przepisów prawnych na zbiór norm postępowania. W szerokim ujęciu wykładnia obejmuje – oprócz rekonstrukcji norm postępowania z przepisów prawnych – wnioskowanie z norm o normach oraz rozstrzyganie o obowiązywaniu w danym systemie norm ze sobą niezgodnych. A. Gomułowicz zwraca uwagę, że w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego chodzi przede wszystkim o odróżnienie pozorów od rzeczywistości, subiektywnych uproszczeń od obiektywnej prawdy. A zatem, przy wykładni przepisów prawa istotne jest dojście do racjonalnych rezultatów rozumowania (A. Gomułowicz, *Prawo podatkowe* [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 209)” (wyrok NSA z 25 września 2015 r., sygn. akt I FSK 563/14).

Najwyższe organy sądowe stoją na stanowisku, że wykładnia językowa ma podstawowe znaczenie we wszystkich dziedzinach prawa. Niemniej jednak nie jest to jedyna i wyłączna metoda ustalenia znaczenia przepisów prawnych, choć należy jej przypisać szczególne znaczenie w przypadku przepisów nakładających podatki i inne daniny publiczne. „Jednakże w sytuacji, gdy wykładnia językowa nie prowadzi do jednoznacznych wyników, mogą być przydatne wykładnia systemowa, historyczna

lub funkcjonalna” (uchwała NSA z 17 stycznia 2011 r., sygn. akt II FPS 2/10; zob. też L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 72-80). „Wykładnia systemowa gromadzi i wykorzystuje argumentację związaną ze strukturą (organizacją) systemu prawa oraz wartościami, które leżą u jego podłoża. Dostyc powszechnie wyróżnia się wykładnię systemową wewnętrzną oraz zewnętrzną. Wykładnia systemowa wewnętrzna ma miejsce wówczas, gdy w rozwiązaniu problemu interpretacyjnego ma pomóc sięganie do argumentacji związanej ze strukturą aktu prawnego. Natomiast wykładnia systemowa zewnętrzna ma miejsce wówczas, gdy w celu rozwiązania problemu interpretacyjnego sięga się do argumentacji spoza interpretowanego aktu prawnego (B. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni...*, s. 95-96)” (wyrok NSA z 25 września 2015 r., sygn. akt I FSK 563/14).

Dokonując wykładni przepisów nakładających obowiązki podatkowe można odwoływać się do wykładni celowościowej. Nie ma jednak potrzeby sięgania po dyrektywy celowościowe, jeśli można ustalić znaczenie interpretowanej normy na podstawie dyrektywy językowej i systemowej (wyrok Sądu Najwyższego z 8 maja 1998 r., sygn. akt I CKN 664/97). „Innymi słowy odstępstwo od jasnego i oczywistego sensu przepisu wyznaczonego jego jednoznacznym brzmieniem mogą uzasadniać szczególnie istotne i doniosłe racje prawne, społeczne, ekonomiczne lub moralne; jeśli takie racje nie zachodzą, należy oprzeć się na wykładni językowej (por. uzasadnienie uchwały Pełnego Składu Izby Cywilnej Sądu Najwyższego z dnia 14 października 2004 r., III CZP 37/04, OSNC 2005, nr 3, poz. 42, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 21 lipca 2004 r., V CK 21/04, OSNC 2005, nr 7-8, poz. 137, oraz uchwała Sądu Najwyższego z dnia 20 lipca 2005 r., I KZP 18/05, OSNKW 2005, nr 9, poz. 74)” (wyrok NSA z 23 lipca 2013 r., sygn. akt II GSK 1267/13).

4. Rozstrzygnięcie kwestii zgodności zaskarżonego przepisu z zasadą szczegółowej określoności przepisów prawa podatkowego wymaga oceny, czy zwroty niedookreślone rodzą tego rodzaju niejasność i nieprecyzyjność, która uniemożliwia spójną wykładnię oraz uniemożliwia skorzystanie ze zwolnienia podatkowego. W opinii Sejmu, zaskarżony przepis nie budzi rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Linia orzecznicza kształtuje się następująco.

Po pierwsze, termin „względy techniczne” należy interpretować zgodnie z jego potocznym rozumieniem lub w odniesieniu do obiektów budowlanych, pomocniczo

zgodnie z prawem budowlanym (wyrok WSA w Łodzi z 6 września 2011 r., sygn. akt I SA/Łd 830/11, wyrok WSA w Lublinie z 23 marca 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 834/10). Potoczne zaś rozumienie zwrotu „względy techniczne” nie obejmuje przeszkód np. prawnych, technologicznych lub finansowych. Innymi słowy, dany przedmiot nie nadaje się do użytku nie tylko w prowadzonym przedsiębiorstwie, ale do żadnej innej działalności gospodarczej, gdyż nie spełnia określonych wymogów technicznych niezbędnych do jego wykorzystania w celach gospodarczych.

Po drugie, ze sformułowania „nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności” wynika, iż względy techniczne stanowią trwałą przeszkodę w korzystaniu z nieruchomości. W orzecznictwie podkreśla się, że: „Względy techniczne nie mogą być utożsamiane z przeszkodami o charakterze przejściowym, wynikającymi z woli podatnika i podejmowanych przez niego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej decyzji o remontach, adaptacjach, przekształceniach, czy też zmianie przeznaczenia. Względy techniczne w rozumieniu tego przepisu oznaczają natomiast trwałą i obiektywną przeszkodę w wykorzystaniu gruntu, budynku, bądź budowli, do prowadzenia działalności gospodarczej (tak wyrok NSA z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2128). Chodzi zatem o takie wady fizyczne budynków i budowli (gruntów), które w sposób stały, a nie przejściowy uniemożliwiają korzystanie z nich przez przedsiębiorcę (por. np. wyrok NSA z 1 czerwca 2011 r., sygn. akt II FSK 151/10). Konieczność przeprowadzenia napraw i remontów nie stanowi i nie może stanowić o niemożności wykorzystania budynku (por. wyrok NSA z 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 812/12). Analizowany przepis może znaleźć zastosowanie tylko w przypadku zaistnienia obiektywnych okoliczności natury technicznej, całkowicie uniemożliwiających wykorzystanie przedmiotu opodatkowania do celów działalności gospodarczej prowadzonej przez dany podmiot i to zarówno obecnie, jak i w przyszłości (por. np. wyrok NSA z 25 listopada 2015 r. sygn. akt II FSK 2450/13)”.

Po trzecie, wyłączenie przedmiotów opodatkowania z kategorii związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej musi mieć charakter obiektywny, tj. przedmiot opodatkowania nie może nadawać się do prowadzenia działalności gospodarczej przez konkretnego przedsiębiorcę (wyroki NSA z: 14 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 944/12, 14 listopada 2014 r., sygn. akt II FSK 3049/14; 7 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1302/14).

Po czwarte, zwrot „względy techniczne” jako wyjątek w regulacji zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. powinien być interpretowany ściśle.

Po piąte, powyżej zarysowana wykładnia analizowanego przepisu jest powszechna w orzecznictwie sądów administracyjnych. Uznaje się ją za trafną i w pełni uzasadnioną. Sądy badają przesłankę „względów technicznych” w kontekście jej trwałości.

Sądy, dokonując wykładni zwrotów „względy techniczne” i „nie jest i nie może być”, nie wyszły poza ich językowe znaczenie. Nie rozszerzyły zakresu normowania, zaś znaczenie przepisu ograniczyły do literalnego brzmienia. 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 (wyroki TK z: 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09; 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09).

5. Dokonując oceny zaskarżonego przepisu z punktu widzenia zasady szczególnej określoności przepisów prawa podatkowego należy podkreślić, iż nie sprzeciwia się ona konstruowaniu przepisów z uwzględnieniem zwrotów niedookreślonych. W analizowanym przypadku zwroty „względy techniczne” i „nie jest i nie może być” nie stanowią osi przepisu, który nakłada zobowiązanie podatkowe. Stanowią natomiast oś konstrukcyjną zwolnienia podatkowego i jako regulacja o charakterze wyjątku nie mogą podlegać, czego domaga się skarżąca, wykładni rozszerzającej. Ponadto zastosowana technika prawodawcza czynni zaskarżoną regulację elastyczną i pozwala obejmować jej zakresem różnego rodzaju względy techniczne, uniemożliwiające korzystanie z gruntów, budynków i budowli. „Względy techniczne są swego rodzaju klauzulą generalną, która pozwala na wyłączenie z tej kategorii nieruchomości, gdy nie istnieje realna możliwość prowadzenia tam działalności gospodarczej. Ogólny charakter pojęcia względów technicznych i brak uszczegółowienia za pomocą ustawowej definicji pozwalają objąć wyłączeniem ze stosowania najwyższej stawki różne, często trudne do przewidzenia przypadki, takie jak np.: budynek grożący zawaleniem, skażony grunt, nieruchomości zniszczone przez klęski żywiołowe. Wyłączeniu z najwyższej stawki mogą więc podlegać nieruchomości nieprzydatne do prowadzenia działalności gospodarczej lub często jakiegokolwiek działalności, które podmiot gospodarczy posiada i ze względu na ich stan trudno będzie mu się tego posiadania (własności) pozbyć. Ewentualne

wprowadzenie definicji musiałyby się wiązać z określeniem kryteriów ograniczających wyłączenia, co byłyby sprzeczne z funkcją przepisu. Ponadto ustanowiłoby kolejne wyjątki od wyjątków, zawarte w jednej definicji (przedmiotów opodatkowania związanych z działalnością gospodarczą), co jest nieprawidłowe z punktu widzenia zasad techniki legislacyjnej” (odpowiedź z 19 lipca 2012 r. podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów - z upoważnienia ministra – na interpelację nr 5997 w sprawie przepisów dotyczących podatku od nieruchomości zawartych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych).

6. Reasumując, należy stwierdzić, zaskarżony przepis nie narusza zasady szczególnej określoności przepisów prawa, a przez to nie stanowi niedozwolonej ingerencji w prawo własności. Tym samym art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w części obejmującej zwrot „nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych” **jest zgodny** z art. 64 ust. 3 w związku z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji.

MARSZAŁEK SEJMU

Elżbieta Witek