

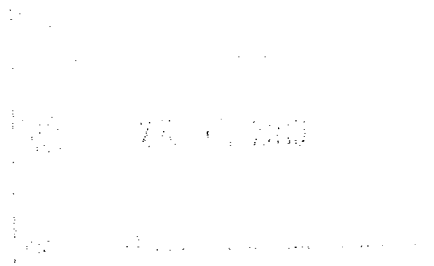


RZECZPOSPOLITA POLSKA
PROKURATOR GENERALNY

Warszawa, dnia 27 listopada 2019 r.

PK VIII TK 70.2019

(SK 40/19)



TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną N _____ sp. z o.o. z siedzibą
w W. o stwierdzenie, że „art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r.
o podatkach i opłatach lokalnych – w brzmieniu obowiązującym do dnia 31
grudnia 2015 r. jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1,
art. 84, art 168 oraz 217” Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej

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

przedstawiam następujące stanowisko:

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

U Z A S A D N I E N I E

Skarga konstytucyjna N sp. z o.o. z siedzibą w W., dalej: Skarżąca lub Spółka, została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym.

Spółka złożyła deklarację w sprawie podatku od nieruchomości za 2015 r. na kwotę zł.

Wnioskiem z dnia października 2016 r. zwróciła się następnie do organu podatkowego o stwierdzenie nadpłaty oraz zwrot nadpłaconego podatku od nieruchomości za 2015 r. w kwocie zł, zaś w przypadku uznania, iż nadpłata w tej wysokości nie przysługuje, o stwierdzenie nadpłaty przedmiotowego podatku w wysokości zł i jej zwrot.

W uzasadnieniu tegoż wniosku Spółka podniosła m.in., iż nadpłata w kwocie zł powstała na skutek błędnego wskazania, w deklaracji w sprawie podatku od nieruchomości, jako podstawy opodatkowania powierzchni m² budynków oraz ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz części budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. W ocenie Spółki, z podstawy tej powinna zostać wyłączona powierzchnia m², łącznie lokali, których Spółka nie wynajmowała, ani też nie prowadziła w nich działalności gospodarczej. Tymczasem lokale te ujęła w pierwotnej deklaracji w sprawie podatku od nieruchomości, jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Uzasadniając alternatywny wniosek o stwierdzenie nadpłaty i zwrot nadpłaconego podatku w kwocie zł Spółka wskazała, iż przedmiotowe lokale powinny zostać zaliczone do *pozostałych budynków*, dla których obowiązywała niższa stawka podatkowa.

Decyzją z dnia marca 2017 r. Prezydent miasta B. postanowił odmówić stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2015 r.

Decyzją z dnia maja 2017 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w B. utrzymało w mocy wskazaną decyzję Prezydenta miasta B.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w G., wyrokiem z dnia października 2017 r., oddalił skargę Spółki na decyzję SKO z dnia maja 2017 r.

Skarga kasacyjna Spółki od tego wyroku została oddalona wyrokiem NSA z dnia września 2018 r.

NSA w uzasadnieniu wyroku podniósł m.in., iż, w rozpatrywanej przez tenże Sąd sprawie, podstawą materialnoprawną zaskarżonej decyzji jest przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (aktualny adres publikacyjny: Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm., dalej: u.p.o.l.) w brzmieniu obowiązującym w 2015 r. NSA stwierdził, że, wobec brzmienia tegoż przepisu, podstawowym kryterium związku z działalnością gospodarczą jest samo posiadanie danej nieruchomości przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą. Związek danej nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej oznacza także związek pośredni, służący prowadzonej działalności, który nie może być utożsamiany jedynie z działalnością faktyczną. Tym samym, o tym, czy dana nieruchomość pozostaje związana z działalnością gospodarczą, nie przesądza to, czy działalność ta jest w danym obiekcie i w danym czasie rzeczywiście prowadzona. Przejściowe niewykorzystywanie przez podmiot gospodarczy nieruchomości do wykonywania działalności gospodarczej nie daje podstaw do tego, by do wymiaru podatku od nieruchomości nie miały zastosowania stawki przewidziane dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. W świetle art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej nie są uważane jedynie takie przedmioty opodatkowania, znajdujące się w posiadaniu przedsiębiorcy, które do prowadzenia tej działalności nie są i nie mogą być wykorzystywane ze względów technicznych. NSA stwierdził, że podziela prezentowany w orzecznictwie sądowoadministracyjnym pogląd, zgodnie z którym poprzez *względy techniczne*, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3

u.p.o.l., należy rozumieć tylko takie okoliczności, które uniemożliwiają korzystanie z przedmiotu opodatkowania nie tylko w prowadzonym przedsiębiorstwie lub przy prowadzeniu określonego rodzaju działalności gospodarczej, ale czynią go nieprzydatnym do prowadzenia jakiejkolwiek innej działalności. Podkreślił, iż kryterium to należy oceniać obiektywnie, co oznacza, że jego spełnienie jest równoznaczne z ustaleniem, iż przedmiot opodatkowania nie może nadawać się do prowadzenia działalności gospodarczej nie tylko przez konkretnego przedsiębiorcę, ale także przez innych przedsiębiorców, prowadzących działalność o innym charakterze. Konieczność przeprowadzenia napraw i remontów nie stanowi i nie może stanowić o występowaniu tak rozumianych względów technicznych, bowiem są to czynniki o charakterze ekonomicznym i organizacyjnym, a nie technicznym. NSA stwierdził, że nie znalazł *podstaw do odnoszenia względów technicznych* do działalności prowadzonej przez jednego przedsiębiorcę i w okresie jednego tylko roku podatkowego. Wskazał przy tym, że kryteriom, wynikającym z przepisów u.p.o.l., powinno być także podporządkowane postępowanie dowodowe, zwłaszcza w odniesieniu do zakresu i charakteru dowodów niezbędnych do zbudowania właściwej podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego. W tym kontekście zwrócił uwagę, że Spółka, występując o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2015 r., nie podniosła żadnych okoliczności mogących świadczyć o złym stanie technicznym lokali, w których nie prowadziła i których nie wykorzystywała do prowadzenia działalności gospodarczej. NSA za niewystarczające dla możliwości zastosowania niższej stawki podatku od nieruchomości od spornych lokali w 2015 r. roku uznał twierdzenie spółki, że lokale te w 2015 r. nie były przez nią wynajmowane i nie była w nich prowadzona działalność gospodarcza.

W konsekwencji NSA stwierdził, że organy podatkowe oraz Sąd pierwszej instancji prawidłowo uznały, iż w sprawie Spółki nie zaistniały *względny techniczne* określone w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., które w 2015 r.

uniemożliwiałyby wykorzystanie przez Nią spornych lokali do prowadzenia działalności gospodarczej, a tym samym niezasadny jest zarzut naruszenia art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

W skardze konstytucyjnej Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r.

W *petitum* skargi konstytucyjnej oraz piśmie z dnia 7 marca 2019 r., uzupełniającym braki formalne skargi konstytucyjnej, dalej: pismo z dnia 7 marca 2019 r., Skarżąca zarzuciła temu przepisowi niezgodność z wzorcami z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art 168 oraz 217 Konstytucji.

W uzasadnieniu skargi konstytucyjnej Skarżąca podniosła m.in. iż, w wyniku wydania przez NSA omawianego wcześniej wyroku z dnia września 2018 r., naruszono Jej konstytucyjne *prawo równości (...), swobodę prowadzenia działalności gospodarczej, zasady sprawiedliwości społecznej, prawo własności do środków pieniężnych określone w art. 64 ust. 1 Konstytucji RP i podlegające ograniczeniu w sposób określony w art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art 168 oraz art. 217 Konstytucji RP - poprzez pozbawienie Skarżącej, na podstawie zaskarżonych przepisów UPOL, własności środków pieniężnych oraz dyskryminację skarżącej wobec innych przedsiębiorców:*

- *z powodu działań organów podatkowych w sposób spreczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP;*
- *w wyniku ustalenia wyższej kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości i odmówienia stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości, których skutkiem było uznanie, wbrew zasadzie in dubio pro tributario, że pomimo nieprowadzenia działalności w lokalach przez Skarżącą niedookreślone pojęcie „względy techniczne” nie miało w przypadku skarżącej zastosowania pomimo, iż pustostany nie spełniały swojej funkcji, co jest sprzeczne z zasadą równości wynikającą z art 32 ust. 1 w zw. z art. 84 Konstytucji RP;*

- *na skutek odmówienia stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości a w konsekwencji ustalenia wyższej kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości z powodu zakwalifikowania lokali posiadanych przez Skarżącą przy zastosowaniu kryteriów niewyrażonych w przepisach upol ani żadnej innej regulacji o charakterze ustawowym, tj. w sposób sprzeczny z art. 217 Konstytucji RP (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 6).*

Skarżąca stwierdziła, że, zgodnie z kwestionowanym przepisem, istnieje możliwość opłacania niższego podatku od nieruchomości niezwiązanej z działalnością gospodarczą, gdy lokal nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów *technicznych*. Jej zdaniem, to wskazuje, iż bliżej *nieokreślone* „względy techniczne” mogą istnieć w lokalach, w których nie prowadzi ona działalności gospodarczej. Skarżąca podniosła, iż *cały czas stała na stanowisku, że nie wykorzystywała danych lokali do prowadzenia działalności gospodarczej właśnie ze względów technicznych i z przyczyn całkowicie od niej niezależnych*. (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 9, 10).

Skarżąca zwróciła uwagę, iż ustawodawca nie określił, co należy rozumieć pod pojęciem *względów technicznych*. W Jej ocenie, powoduje to, iż nie można jednoznacznie rozstrzygnąć, w jakich sytuacjach przedsiębiorca może uznać, że posiadany przez niego grunt lub budynek powinien zostać opodatkowany niższą stawką podatku od nieruchomości. *Orzecznictwo jest w tym zakresie różne jednak w większości Sądy uznają, że wystarczy, gdy względy techniczne mają charakter obiektywny, niezależny od woli podatnika (wyrok naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 stycznia 2009 r., II FSK 1354/07). Sądy administracyjne, wskazują jednocześnie, że pojęcie względów technicznych należy rozumieć szeroko, nie ograniczając go na przykład do niesprawności technicznej budynku (wyrok WSA w Poznaniu z 6 października 2010 r., III SA/Po 409/10 oraz orzeczenie WSA w Łodzi. I SA/ Łd 1062/10)* [uzasadnienie skargi

konstytucyjnej, str. 10) W tym kontekście Skarżąca stwierdziła, że *nie musiała posiadać dokumentów poświadczających „przeszkody techniczne” skoro przyczyny techniczne nie zostały wprost w przepisie wskazane. Opierając się na interpretacjach tego określenia w orzecznictwie (...), względy techniczne mają charakter obiektywny – nie ograniczają się do niesprawności technicznej budynku. Lokale stały puste, w stanie surowym wobec czego nie były przygotowane dla najemców. Ponadto pustostan i niewynajęcie lokalu jest niezależne od woli podatnika (kolejna przesłanka orzecznicza). Podatnik ma wolę wynajmowania lokalu jednakże ze względu na surowy stan, lokal nie był przystosowany (względy techniczne) [tamże]. Zdaniem Spółki, rozbieżności w poglądach sądów administracyjnych, dotyczące interpretacji pojęcia *względy techniczne*, można tłumaczyć niejasną regulacją art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Zgodnie jednak z zasadą *in dubio pro tributario*, wszelkie wątpliwości interpretacyjne, dotyczące treści przepisów prawa podatkowego, powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika. W związku z tym, według Skarżącej, trudno zaakceptować *pogląd tych składów orzekających sądów administracyjnych, które uznają, że tylko trwałe i nieodwracalne względy techniczne pozwalają podatnikowi na obniżenie stawki* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 10).*

W ocenie Spółki, w *zaskarżonym wyroku* naruszone zostały art. 20, art. 217, art. 32, art. 84 Konstytucji *poprzez utrzymanie w mocy decyzji nierówno obciążającej podatkiem podatników prowadzących działalność gospodarczą w budynkach od tych którzy takiej działalności nie prowadzą co spowodowało naruszenie konstytucyjnej zasady równości i zakazu dyskryminacji, a także ograniczyło wolność i swobodę prowadzenia działalności gospodarczej będącej podstawą społecznej gospodarki rynkowej* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 15).

Skarżąca wskazała, iż przy różnicowaniu sytuacji podatkowoprawnej podatników powinno się zwracać uwagę przede wszystkim na *zasadę swego rodzaju proporcjonalności*, zgodnie z którą im istotniejsza jest różnica między

podatnikami, tym większa może być więc różnica w wysokości obciążającego ich ciężaru podatkowego. *Nie da się ukryć, iż podatnik prowadzący działalność w lokalu i czerpiący z niej zyski może płacić podatek w pełnej wysokości. Jednak w porównaniu takiego podatnika do podmiotu posiadającego pustostany i nieczerpiącego zysku z działalności i płacącego taki sam podatek stan ten jest rażąco niesprawiedliwy* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 15). Spółka podkreśliła, iż, zgodnie z zasadą sprawiedliwości podatkowej, wszystkie podmioty będące w takich samych warunkach ekonomicznych muszą być traktowane pod względem podatkowym w taki sam sposób, czyli powinny być równo opodatkowane. *To co jest natomiast nierówne musi być nierówno opodatkowane. Takie rozumienie sprawiedliwości podatkowej nawiązuje wprost do konstytucyjnej klauzuli równości (...). Treść tej konstytucyjnej normy podatkowej wywodzona jest zarówno z art. 2, jak i art. 32 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji* (tamże). Skarżąca podniosła ponadto, że nakładanie na podmioty prowadzące działalność gospodarczą w różnych miastach i warunkach rynkowych podatku od nieruchomości przeznaczonych na prowadzenie działalności gospodarczej stanowi również naruszenie konstytucyjnego zakazu dyskryminacji (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 16).

W piśmie z dnia 7 marca 2019 r. Skarżąca wskazała, iż wzorcami kontroli we wniesionej przez Nią skardze konstytucyjnej są przepisy art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 168 i art. 217 Konstytucji. Zdaniem Spółki, w wyniku zastosowania kwestionowanego przepisu zostały naruszone *Jej prawo do własności oraz wolność od nieproporcjonalnych i naruszających zasadę równości ograniczeń tego prawa stosowanych w prawie podatkowym, a także prawo do sprawiedliwego i równego ponoszenia ciężarów publicznych* (pismo z dnia 7 marca 2019 r., str. 1). Podniosła, iż zaskarżona regulacja prowadzi do nieproporcjonalnego naruszenia prawa własności oraz prawa do równego traktowania w zakresie obowiązków podatkowych. Według Spółki, *do naruszenia tego ma dochodzić na dwóch płaszczyznach:*

- 1) *Prawo do własności Skarżącego jest naruszane w ten sposób, że jako posiadacz nieruchomości jest zobowiązany do ponoszenia ciężaru podatkowego ustalonego dla nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej pomimo tego, że (...) nie jest prowadzona na tej konkretnej nieruchomości. W rzeczywistości dochodzi więc do dyskryminacji Skarżącego, gdyż gdyby posiadał tę samą nieruchomość niezwiązaną z prowadzeniem działalności gospodarczej (...) to mógłby płacić podatek w niższym wymiarze, co w mniejszym zakresie uszczuplałoby jego majątek. W konsekwencji zostaje naruszone jego prawo do wolności od nieproporcjonalnych i naruszających zasadę równości ograniczeń tego prawa stosowanych w prawie podatkowym.*
- 2) *Jednocześnie dochodzi do naruszenia prawa do własności Skarżącego, który jest przedsiębiorcą ale posiadane przez niego lokale nie były, nie są i nie nadają się do wykorzystania do prowadzonej (...) działalności gospodarczej. Zdaniem Skarżącego naruszone zostało jego prawo do sprawiedliwego i równego ponoszenia ciężarów publicznych w taki sposób, że pomimo iż nie prowadzi w nieruchomości (cytat dosłowny, przyp. własny) działalności gospodarczej musi uiszczać podatek od nieruchomości w takim samym wymiarze co przedsiębiorca prowadzący działalność na nieruchomości i czerpiący z nieruchomości korzyści. Nie ulega wątpliwości, że ponoszenie takiego samego ciężaru podatkowego od nieruchomości, która przychodu nie przynosi jest nieproporcjonalne, niesprawiedliwe oraz nadmiernie obciąża posiadacza nieruchomości na której działalność gospodarcza nie jest prowadzona (pismo z dnia 7 marca 2019 r., str. 2 i 3).*

W ocenie Skarżącej, zaskarżony przepis prowadzi więc do zbyt głębokiej i nieuzasadnionej ingerencji organów podatkowych w Jej prawo własności. Naruszając przy tym zasadę równości, poprzez zróżnicowanie sytuacji prawnopodatkowej, przy jednoczesnym automatyzmie podejmowanych decyzji,

w których posiadane przez przedsiębiorcę nieruchomości uznawane są za wykorzystywane do działalności gospodarczej niezależnie od określonego stanu faktycznego, w szczególności zaś wykorzystywania danej nieruchomości do prowadzenia tej działalności czy w ogóle możliwości prowadzenia na niej przedmiotowej działalności.

Zdaniem Spółki, kwestionowany przepis prowadzi tym samym do *skrajnego fiskalizmu*. Podniosła przy tym, iż w sprawie, na tle której złożyła skargę konstytucyjną, została obciążona maksymalnym podatkiem tylko dlatego, że potencjalnie mogłaby prowadzić na nieruchomości działalność gospodarczą. W ocenie Skarżącej, *takie działania organów podatkowych jest nie tylko niesprawiedliwe i krzywdzące, ale prowadzi do naruszenia zasady ochrony zaufania jednostki do Państwa i stanowionego przez nie prawa, w sytuacji w której Państwo i jego instytucje zamiast służyć dobru obywateli podejmują działania dla ich maksymalnego obciążenia podatkowego bez realnego uzasadnienia (...) i w całkowitym oderwaniu od stanu sprawy i faktycznego wykorzystania nieruchomości* [pismo z dnia 7 marca 2019 r., str. 3].

Skarżąca zauważyła ponadto po raz kolejny, iż w sytuacji braku definicji pojęcia *względy techniczne* oraz jego niejasności, w świetle zasady *in dubio pro tributario* wątpliwości prawne i interpretacyjne powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika. Niedopuszczalne jest zaś dokonywanie przez organy podatkowe rozszerzającej interpretacji tego pojęcia skutkujące zwiększeniem obciążenia podatkowego podatnika.

Przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. został wprowadzony do systemu prawnego ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683) i stanowił:

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

(...);

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

W cytowanym brzmieniu przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wszedł w życie z dniem 1 stycznia 2003 r. i obowiązywał do 31 grudnia 2015 r.

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

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

(...);

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

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

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

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

podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

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

4) gruntów:

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

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

c) zajętych na strefy bezpieczeństwa oraz strefy kontrolowane urządzeń, o których mowa w lit. a, służących do przesyłania lub dystrybucji ropy naftowej, paliw ciekłych lub paliw gazowych, lub transportu wydobytego gazu ziemnego lub ropy naftowej, które zostały określone w odrębnych przepisach

- chyba że grunty te są jednocześnie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż działalność, o której mowa w lit. a.

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

Jak wynika z treści uzasadnienia omawianego wyroku NSA z dnia września 2018 r., stanowiącego, w rozumieniu art. 79 Konstytucji, orzeczenie ostatecznie rozstrzygające o konstytucyjnych prawach Skarżącej, podstawą jego wydania był przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu nadanym powołaną wcześniej ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw.

Dodać należy, iż, zgodnie z art. 133 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2018 r., poz. 1302 ze zm.), sąd wydaje wyrok po zamknięciu rozprawy na podstawie akt sprawy. Przyjęcie tej zasady oznacza, że sąd rozpatruje sprawę na podstawie stanu faktycznego i prawnego istniejącego w dniu wydania zaskarżonego aktu (czynności), stąd zmiana stanu faktycznego lub prawnego, która nastąpiła po wydaniu zaskarżonego aktu, zasadniczo nie podlega uwzględnieniu (*vide* – wyrok NSA dnia 16 stycznia 2019 r., sygn. II OSK 339/17, LEX nr 2621768).

Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie jest zatem przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683), tj. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r.

Kwestionowany przepis zawiera definicję gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Zgodnie z tym przepisem, do tej kategorii zaliczone zostały grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

W stanie prawnym obowiązującym od dnia 21 sierpnia 2004 r. do 29 kwietnia 2018 r. poprzez *działalność gospodarczą* należało rozumieć działalność, o której mowa w ustawie z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2017 r., poz. 1073 ze zm.).

W stanie prawnym obowiązującym od dnia 30 kwietnia 2018 r. jest to działalność, o której mowa w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (aktualny adres publikacyjny: Dz.U. z 2019 r., poz. 1292 ze zm.).

Kwestionowany przepis wyłączał możliwość zaliczenia do określonej tam kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej:

- budynków mieszkalnych, gruntów związanych z budynkami mieszkalnymi oraz gruntów pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r.);
- gruntów, budynków i budowli stanowiących przedmiot opodatkowania w sytuacji, gdy nie są i nie mogą być one wykorzystane do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym prezentowana jest wykładnia art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., zgodnie z którą sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę (inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą) budynku, budowli lub gruntu skutkować musi zaliczeniem ich do kategorii nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Wskazuje się przy tym, iż podstawowym kryterium uznania nieruchomości za związaną z działalnością gospodarczą jest jej posiadanie przez podmiot prowadzący taką działalność. Zwraca się też uwagę, iż użyte przez ustawodawcę określenie *związane z prowadzeniem działalności gospodarczej* jest szersze niż *prowadzenie działalności gospodarczej*, w związku z czym do nieruchomości, o których mowa w zaskarżonym przepisie, zaliczyć należy także te, które nie są bezpośrednio wykorzystywane w owej działalności. Związek danej nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej oznacza więc także związek pośredni, służący prowadzonej działalności. O tym, czy dana nieruchomość pozostaje związana z działalnością gospodarczą, nie przesądza to, czy działalność ta jest w danym obiekcie i w danym czasie rzeczywiście prowadzona. Podnosi się przy

tym, iż w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ustawodawca przyjął domniemanie, że gruntami, budynkami i budowlami związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej są grunty, budowle i budynki będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. O związku nieruchomości z działalnością gospodarczą podatnika decyduje więc to, iż jest on stroną stosunku prawnego posiadania. Przepis art. 1a ust. 1 pkt. 3 u.p.o.l., definiujący zakres znaczeniowy pojęcia gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, nie zawiera warunku wykorzystywania tego rodzaju nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą. Kwestię związania z prowadzeniem działalności gospodarczej należy zatem rozpatrywać w oderwaniu od celu, do którego przeznaczony jest posiadany przez przedsiębiorcę grunt (budynek, budowla), a co za tym idzie – również w oderwaniu od rodzaju prowadzonej działalności gospodarczej. Podnosi się przy tym, iż przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w żaden sposób nie uzależnia zakwalifikowania gruntu (budynku, budowli) do kategorii nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej od ustalenia, że koniecznym tego warunkiem jest jego wejście do majątku przedsiębiorstwa lub wykorzystywania go w prowadzonej działalności (*vide* – wyroki NSA z dnia: 20 marca 2009 r., sygn. II FSK 1888/07, LEX nr 495385; 23 czerwca 2015 r., sygn. II FSK 1398/13, LEX nr 1774160; 5 czerwca 2018 r., sygn. akt II FSK 2861/16, LEX nr 2504510; 13 września 2018 r. – sygn. II FSK 478/18, LEX nr 2578089 i sygn. II FSK 480/18, LEX nr 2578090; 20 listopada 2018 r., sygn. II FSK 1273/18, LEX nr 2597042; 11 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 3709/18, LEX nr 2656329 oraz wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. I SA/Gd 624/19, LEX nr 2701006).

Wskazać należy, że w orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjmuje się także wykładnię art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w jego brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r., zgodnie z którą sam fakt posiadania nieruchomości przez osobę fizyczną będącą przedsiębiorcą nie jest wystarczający do uznania tej

nieruchomości za związaną z działalnością gospodarczą. Przyjmuje się, że nieruchomość jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., jeżeli jest w jakikolwiek sposób wykorzystywana w prowadzonej działalności gospodarczej lub ze względu na jej cechy fizyczne i rodzaj prowadzonej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej może być wykorzystywana w tym celu. Związek gruntów i budynków z prowadzeniem działalności gospodarczej powinno mieć więc charakter faktyczny. Warunków tych nie spełniają nieruchomości przeznaczone na realizację niegospodarczych, osobistych celów życiowych osoby fizycznej. Wskazuje się przy tym, że o gospodarczym przeznaczeniu nieruchomości przesądza jej ujęcie przez przedsiębiorcę w prowadzonej ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych czy zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących tej nieruchomości. Nie są to jednak jedyne kryteria decydujące o takiej kwalifikacji gruntu lub budynku, bowiem 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 w tejże działalności. W tym kontekście podnosi się, iż cechy nieruchomości, np. w postaci położenia w specjalnej strefie ekonomicznej oraz przeznaczenia w miejscowym planie zagospodarowania przestrzennego wyłącznie pod zabudowę produkcyjno-techniczną, wykluczają realizację jakichkolwiek celów niegospodarczych. Przyjmuje się, iż w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą określenie, czy nieruchomość jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, czy też pełni inne funkcje, powinno zostać poprzedzone ustaleniem, jakie nieruchomości związane są z aktywnością podatnika – przedsiębiorcy, a jakie należą do jego majątku osobistego (w założeniu niezwiązanego z działalnością gospodarczą) [*vide* – wyroki NSA z dnia: 22 stycznia 2014 r., sygn. II FSK 130/12, LEX nr 1452468;

28 stycznia 2015 r., sygn. II FSK 256/13, LEX nr 1640452; 28 kwietnia 2016 r., sygn. II FSK 794/16, LEX nr 2064960; 20 lipca 2016 r., sygn. II FSK 1796/14, LEX nr 2075731; 16 maja 2017 r. – sygn. II FSK 791/16, LEX nr 2342076 i II FSK 1123/15, LEX nr 2306836; 17 listopada 2017 r., sygn. II FSK 2990/15, LEX nr 2407096; 1 lutego 2018 r., sygn. II FSK 3355/17, LEX nr 2479099; 19 października 2018 r., sygn. II FSK 1023/18, LEX nr 2696152; 8 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 2549/18, LEX nr 2624521 oraz wyroki WSA: w Krakowie – z dnia 26 marca 2019 r., sygn. I SA/Kr 1211/17, LEX nr 2699360 i 16 kwietnia 2019 r., sygn. SA/Kr 59/19, LEX nr 2698330; w Gdańsku – z dnia 20 marca 2019 r., sygn. SA I SA/Gd 1159/18, LEX nr 2636543; w Gliwicach – z dnia 14 czerwca 2019 r., sygn. I SA/Gl 336/19, LEX nr 2692453; w Bydgoszczy – z dnia 2 lipca 2019 r., sygn. SA/Bd 241/19, LEX nr 2718051; w Łodzi – z dnia 20 sierpnia 2019 r., sygn. I SA/Łd 212/19, LEX nr 2717864].

Reasumując, w orzecznictwie sądów administracyjnych coraz powszechniej prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym nieruchomość może zostać zakwalifikowana jako nieruchomość związana z działalnością gospodarczą, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., jeżeli: jest posiadana przez tę osobę fizyczną działającą w charakterze przedsiębiorcy, tj. stanowi element przedsiębiorstwa osoby fizycznej lub może być uznana za związaną z tym przedsiębiorstwem; jest w jakikolwiek sposób wykorzystywana w prowadzonej działalności gospodarczej (nie jest przy tym objęta podatkiem rolnym albo leśnym) lub – biorąc pod uwagę cechy faktyczne tej nieruchomości i rodzaj prowadzonej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej – może być wykorzystana wprost w prowadzeniu tejże działalności. Przyjmuje się, iż warunków takich nie spełnia nieruchomość (budynek, grunt, budowla) przeznaczona na realizację niegospodarczych, osobistych celów życiowych osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą.

Podkreślić ponadto należy, iż – w kontekście uznania gruntów, budynków i budowli za związane z działalnością gospodarczą, w rozumieniu zaskarżonego

przepisu – w orzecznictwie wskazuje się, że problem oddzielenia majątku osobistego od majątku związanego z działalnością gospodarczą nie powstaje w przypadku nieruchomości stanowiących przedmiot własności (lub tytułu prawnego wymienionego w art. 3 ust. 1 pkt 2-4 u.p.o.l.) podmiotów niebędących osobami fizycznymi, których istota (ustrój prawny) wiąże się z prowadzeniem działalności gospodarczej [*vide* – wyroki NSA z dnia: 12 czerwca 2012 r., sygn. II FSK 2288/10, LEX nr 1216595; 22 marca 2018 r., sygn. II FSK 742/16, LEX nr 2495294; 6 lipca 2018 r., sygn. II FSK 1800/16, LEX nr 2633208; 24 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 1539/17, LEX nr 2724318).

Dodać należy, iż w piśmiennictwie wskazywano, że celem ustawodawcy wprowadzającego w u.p.o.l. przepisy umożliwiające zastosowanie wyższej stawki podatkowej w podatku od gruntów, budowli i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie było opodatkowanie z zastosowaniem tych stawek każdej nieruchomości będącej w posiadaniu przedsiębiorcy, lecz jedynie nałożenie obowiązku zapłaty podatku od nieruchomości w najwyższej stawce na przedsiębiorców, których nieruchomości wchodziły w skład ich przedsiębiorstwa, niezależnie od tego, czy są one w danym momencie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, czy też nie (*vide* – B. Pahl, *Opodatkowanie gruntów i budynków będących w posiadaniu osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, nabytych i wykorzystywanych w celach osobistych*, Finanse Komunalne nr 5/2010, str. 73; R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatki i opłaty lokalne. 601 pytań i odpowiedzi*, Warszawa 2012, str. 235 i 348). Samo posiadanie nieruchomości przez przedsiębiorcę nie jest więc wystarczające do opodatkowania jej wyższą stawką podatku. Konieczny jest jeszcze jej bezpośredni (wykonywanie na nieruchomości określonych czynności składających się na działalność gospodarczą) lub pośredni (potencjalne wykonywanie na nieruchomości czynności składających się na działalność gospodarczą, gdy nieruchomość została nabyta pod przyszłe inwestycje gospodarcze) związek z działalnością

gospodarczą prowadzoną przez chociażby jednego ze współposiadaczy (*vide – 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 r., str. 102; L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości i obiektów budowlanych będących we współposiadaniu przedsiębiorcy i innego podmiotu*, Prawo i Podatki nr 7/2008, str. 21; R. Dowgier, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r.*, SK 13/15, LEX/el).

Zauważyć należy, że Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15 (OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85) wyraził pogląd, że *ratio legis* stosowania podwyższonej stawki od nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej jest potencjalna możliwość uzyskiwania przychodów z jej wykorzystania. Nie zanegował zatem stosowania wyższej stawki podatku od nieruchomości również w zakresie tych gruntów czy budynków, które faktycznie nie są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej (nie są zajęte na prowadzenie takiej działalności), ale potencjalnie mogą być w taki sposób wykorzystane.

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

W związku z cytowanym wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego w piśmiennictwie wskazuje się, że aktualny pozostaje pogląd, wedle którego do

nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zaliczone powinny być także te grunty i budynki, które przejściowo nie są wykorzystywane przez podatnika w prowadzonej działalności gospodarczej, ale ich cechy powodują, że realnie mogą być one wykorzystywane na ten cel. Podkreśla się przy tym, iż, ze względu na brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. obowiązujące do dnia 31 grudnia 2015 r., wykorzystywanie nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej wymagało również oceny pod kątem przesłanki w postaci *względów technicznych*. Nie budziło bowiem wątpliwości, że w sytuacjach, w których przesłanka ta zaistniała, nieruchomość nie mogła być wykorzystywana do działalności gospodarczej ani faktycznie, ani nawet potencjalnie. W konsekwencji podnoszono, że nie można klasyfikować nieruchomości jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie ze względu na posiadanie przez ich posiadacza statusu przedsiębiorcy, o ile nieruchomości te nie są (faktycznie) i nie mogą być (potencjalnie) wykorzystywane do tej działalności. Dla oceny, czy nieruchomość jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., zasadne jest więc analizowanie w każdym przypadku, czy w określonym stanie faktycznym dana nieruchomość jest lub potencjalnie może być wykorzystywana do prowadzenia takiej działalności przez jej posiadacza (*vide* – R. Dowgier, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15, op. cit.*).

W odniesieniu do użytego w zaskarżonym przepisie pojęcia *względów technicznych* w orzecznictwie sądów administracyjnych dominuje pogląd, zgodnie z którym poprzez pojęcie to należy rozumieć tylko takie okoliczności, które uniemożliwiają korzystanie z posiadanych gruntów, budynków lub budowli nie tylko w prowadzonym przedsiębiorstwie lub przy prowadzeniu określonego rodzaju działalności gospodarczej, ale czynią je nieprzydatnymi do prowadzenia jakiegokolwiek innej działalności gospodarczej. Kryterium to należy oceniać obiektywnie, to znaczy jego spełnienie jest równoznaczne z ustaleniem, że przedmiot opodatkowania nie może nadawać się do prowadzenia działalności

gospodarczej nie tylko przez konkretnego przedsiębiorcę, ale także przez innych przedsiębiorców, prowadzących działalność o innym charakterze. Dostrzegając, iż w u.p.o.l. nie zdefiniowano pojęcia *względy techniczne*, w orzecznictwie wskazuje się, iż ze względu na *ratio legis* wprowadzenia kwestionowanej regulacji należy przyjąć, że *względy techniczne* dotyczą tylko przypadków 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. Pojęcie to nie obejmuje więc swoim zakresem technologicznych, ekonomicznych, jak również finansowych przyczyn braku możliwości wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej. Pojęcie to nie może być utożsamiane z przeszkodami o charakterze przejściowym, wynikającymi z woli podatnika i podejmowanych przez niego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej decyzji o remontach, przekształceniach, adaptacjach czy też zmianie przeznaczenia. Konieczność przeprowadzenia napraw i remontów nie stanowi i nie może stanowić o występowaniu tak rozumianych względów technicznych, bowiem są to czynniki o charakterze ekonomicznym i organizacyjnym, a nie technicznym. *Względy techniczne* oznaczają natomiast trwałą i obiektywną przeszkodę w wykorzystaniu gruntu, budynku bądź budowli do prowadzenia działalności gospodarczej. Chodzi zatem o takie wady fizyczne budynków i budowli (gruntów), które w sposób stały uniemożliwiają korzystanie z nich przez przedsiębiorcę. Ustawodawca miał bowiem na myśli trwałe, a nie jedynie przejściowe ich niewykorzystywanie w prowadzonej działalności gospodarczej. *Względy techniczne*, o których mowa w zaskarżonym przepisie, muszą mieć więc jednocześnie charakter nieusuwalny. Nie chodzi zatem tylko o aktualny stan obiektu, ale o jego stan potencjalny. Podnosi się, że na przesłankę trwałości wskazuje powiązanie w zaskarżonym przepisie pojęcia *względy techniczne* ze zwrotem *nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności*.

Oznacza to, że z woli ustawodawcy niemożność wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzonej działalności gospodarczej musi mieć charakter trwały, a więc nie tylko nie może on być wykorzystywany obecnie, ale również potencjalnie w przyszłości. Należy przez to rozumieć – w odniesieniu do budynków – sytuację, w której istniejąca w roku podatkowym zabudowa jest w takim stanie technicznym, że nie może być wykorzystywana (nie nadaje się) do prowadzenia działalności gospodarczej, nawet po realizacji prac remontowych (odtworzeniowych) oraz adaptacyjnych, których efektem nie jest powstanie nowego budynku (*vide* – wyroki NSA z dnia: 9 stycznia 2009 r., sygn. II FSK 1354/07, LEX nr 478297; 1 czerwca 2011 r., sygn. II FSK 151/10, LEX nr 992204; 3 kwietnia 2014 r., sygn. II FSK 812/12, LEX nr 1485453; 21 lipca 2015 r., sygn. II FSK 1157/15, LEX nr 1783520; 25 listopada 2015 r., sygn. II FSK 2450/13, LEX nr 1990317; 20 stycznia 2016 r., sygn. II FSK 3186/13, LEX nr 2033597; 24 lutego 2016 r., sygn. II FSK 2398/14, LEX nr 2036470; 20 października 2016 r., sygn. II FSK 1535/16, LEX nr 2168272; 25 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 872/15, LEX nr 2306930; 9 maja 2017 r., sygn. II FSK 504/15, LEX nr 2323436; 22 lutego 2018 r., sygn. II FSK 337/16, LEX nr 478297; 6 lipca 2018 r., sygn. II FSK 2030/16, LEX nr 2527231; 5 września 2018 r., sygn. II FSK 2552/16, LEX nr 2629438; 20 września 2018 r., sygn. II FSK 2766/16, LEX nr 25794990; 19 marca 2019 r., sygn. II FSK 928/17, LEX nr 2641265; 24 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 1491/17, LEX nr 2691265; 27 czerwca 2019 r., sygn. II FSK 2305/17, LEX nr 2715841 oraz L. Etel, *Podatek od nieruchomości*, LEX/el 2012, Komentarz do art. 1a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych).

Jak wskazał NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 11 kwietnia 2019 r., sygn. II FSK 3709/18, LEX nr 2656329, *konieczność przeprowadzenia remontu, adaptacji lub modernizacji budynku nie oznacza (...) zerwania związku konkretnego obiektu z działalnością gospodarczą podatnika. Tego rodzaju czynności są związane z działalnością i stanowią jej naturalny i niekiedy konieczny etap. Zatem nieodpowiedni stan techniczny nieruchomości nie*

dyskwalifikuje ich w ogóle z prowadzenia działalności gospodarczej, lecz jedynie ogranicza wysokość uzyskiwanych z nich dochodów w danym roku podatkowym.

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

Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania obowiązany jest bowiem do badania, czy nie zachodzi ujemna przesłanka proceduralna do wydania wyroku, skutkująca obligatoryjnym umorzeniem tego postępowania. Trybunał Konstytucyjny rozpoznający sprawę *in merito* nie wiąże stanowisko zajęte na etapie kontroli wstępnej w postanowieniu o przekazaniu skargi konstytucyjnej do rozpoznania merytorycznego lub postanowieniu o uwzględnieniu zażalenia skarżącego na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 1 marca 2010 r., sygn. SK 29/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 29; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 28 października 2015 r., sygn. P 6/13, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 161; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 15 listopada 2018 r., sygn. SK 5/14, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 66; 18 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/18, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 82; 20 lutego 2019 r., sygn. SK 30/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 8).

Na wstępie zauważyć trzeba, iż przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. był przedmiotem kontroli konstytucyjnej w sprawie o sygn. SK 13/15. Sentencja wydanego w tej sprawie przez Trybunał Konstytucyjny w dniu 12 grudnia 2017 r. wyroku była już cytowana w niniejszym stanowisku.

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

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

Uznać należy, że w niniejszej sprawie oraz w wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. SK 13/15 nie występuje tożsamość zaskarżonej normy prawnej (z uwagi na odmienny zakres zaskarżenia) ani podniesionych zarzutów, która skutkowałaby koniecznością umorzenia postępowania ze względu na zaistnienie przesłanki *ne bis in idem*.

W niniejszej sprawie, jak już wcześniej podniesiono, Skarżąca jako wzorce kontroli wskazała przepisy art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 168 oraz art. 217 Konstytucji.

W sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną wzorcami kontroli mogą być przepisy ustawy zasadniczej gwarantujące określoną wolność lub prawo, co wynika z art. 79 ust. 1 Konstytucji.

Wzorcami kontroli nie mogą zaś być normy ogólne, określające zasady ustrojowe, ani normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia. W przypadku, gdy istnieją szczególne przepisy Konstytucji określające prawa lub wolności, ogólne klauzule konstytucyjne mogą stanowić niejako pomocniczy wzorzec kontroli, przy wskazaniu innej naruszonej normy konstytucyjnej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 23 listopada 1998 r., sygn. SK 7/98, OTK ZU nr 7/1998, poz. 114; 10 lipca 2007 r., sygn. SK 50/06, OTK ZU nr 7/A/2007, poz. 75; 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103 oraz postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 12 grudnia 2000 r. i 23 stycznia 2002 r., sygn. Ts 105/00, OTK ZU nr 1/B/2002, poz. 59 i 60; 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23 oraz 31 marca 2016 r., sygn. Ts 382/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 294).

W związku z tym należy zwrócić uwagę, iż w niniejszej sprawie, spośród wskazanych przez Skarżącą wzorców kontroli, tylko przepisy art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji statuują konstytucyjne prawa.

Jeśli chodzi o przepis art. 2 Konstytucji, to może on pełnić funkcję pomocniczego, związkowego wzorca kontroli w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną, kiedy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z jego naruszeniem wiąże się naruszenie innych konstytucyjnych wolności lub praw podmiotu wnoszącego tę skargę. Wtedy zatem, gdy podmiot ten odwołuje się do zasad wyrażonych w art. 2 Konstytucji dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym

przepisie konstytucyjnym (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; 11 grudnia 2018 r., sygn. SK 25/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 80; 3 lipca 2019 r., sygn. SK 16/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 47).

Wzorzec z art. 2 Konstytucji może stanowić samodzielną podstawę skargi konstytucyjnej, ale pod warunkiem, że zostanie sprecyzowany zarzut naruszenia prawa podmiotowego nim chronionego, które nie zostało zawarte w innym postanowieniu Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 12 grudnia 2001 r., sygn. SK 26/01, OTK ZU nr 8/2001, poz. 258; 18 maja 2004 r., sygn. SK 38/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 45).

Również przepis art. 32 ust. 1 Konstytucji może występować w sprawach zainicjowanych skargą konstytucyjną jako pozostający w związku z przepisami ustawy zasadniczej statuującymi prawa i wolności.

W postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną niedopuszczalne jest postawienie zarzutu naruszenia przez kontrolowaną regulację przepisu art. 32 ust. 1 Konstytucji jako samodzielnego wzorca kontroli. Wyrażone w tym przepisie prawo do równego traktowania ma bowiem charakter niejako prawa *drugiego stopnia*, tzn. przysługuje w związku z konkretnymi normami prawnymi, a nie w oderwaniu od nich, samoistnie (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 24 października 2001 r., sygn. SK 10/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 225; 19 stycznia 2009 r., sygn. Ts 21/08, OTK ZU nr 2/B/2010, poz. 98; 28 września 2017 r., sygn. Ts 23/16, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 28; 5 lipca 2018 r., sygn. Ts 12/17, OTK ZU z 2018 r., seria B, poz. 149; 29 października 2018 r., sygn. Ts 17/18, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 7; 2 listopada 2018 r., sygn. Ts 34/18, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 36; 6 grudnia 2018 r., sygn. Ts 224/17, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 67).

Jeśli chodzi o przepisy art. 84 i art. 217 Konstytucji, to mają one charakter norm adresowanych do podmiotów mających kompetencje prawotwórcze.

Przepisy te nie powinny zatem stanowić samodzielnych wzorców kontroli w postępowaniu inicjowanym skargą konstytucyjną (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 166; 21 kwietnia 2016 r., sygn. Ts 402/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 351).

Z petitum skargi konstytucyjnej oraz pisma z dnia 7 marca 2019 r. wynika, iż Skarżąca wskazała art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji jako podstawowe wzorce kontroli w niniejszej sprawie.

Pozostałe przepisy ustawy zasadniczej, których naruszenie przez zaskarżony przepis zarzuciła Skarżąca, wskazane zostały jako pozostające w związku do tegoż podstawowego wzorca kontroli.

Podkreślić przy tym trzeba, iż – z uwagi na pełnienie przez te przepisy funkcji pomocniczych, związkowych wzorców kontroli – odwołanie się przez Skarżącą do wyrażonych w nich zasad i wartości może mieć jedynie charakter uzupełniający, wzmacniający argumentację dotyczącą naruszenia przez zaskarżony przepis podstawowego wzorca z art. 64 ust. 1 i 3 ustawy zasadniczej. Tylko pod takim warunkiem dopuszczalne byłoby uznanie przepisów art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 168 i art. 217 Konstytucji jako wzorców kontroli w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym zainicjowanym skargą konstytucyjną. Nie statuują one bowiem konstytucyjnych praw i wolności jednostki, których naruszenie mogłyby być rozpatrywane w trybie skargi konstytucyjnej.

Można zatem uznać, iż w niniejszej sprawie sposób ujęcia wzorców kontroli (art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 168 oraz art. 217 Konstytucji) jest prawidłowy pod względem formalnym.

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

Zgodnie z art. 53 ust. 1 tej ustawy, podmiot wnoszący skargę konstytucyjną ma obowiązek: określenia kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo obowiązkach określonych w Konstytucji i w stosunku do którego domaga się on stwierdzenia niezgodności z Konstytucją (pkt 1); wskazania, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone (pkt 2); uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (pkt 3).

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

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

Przesłanka odpowiedniego uzasadnienia zarzutów nie powinna być traktowana powierzchownie i instrumentalnie. Przytaczane w piśmie procesowym argumenty mogą być mniej lub bardziej przekonujące (...), lecz zawsze muszą być argumentami «nadającymi się» do rozpoznania przez Trybunał Konstytucyjny

(wyrok Trybunał Konstytucyjnego z dnia 19 października 2010 r., sygn. P 10/10, OTK ZU nr 8/A/2010, poz. 78).

W oparciu o treść skargi konstytucyjnej oraz pisma z dnia 7 marca 2019 r. należy uznać, iż w niniejszej sprawie nie został spełniony, wskazany wcześniej, ustawowy wymóg dotyczący uzasadnienia zarzutów wskazanych w tejże skardze.

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

Na wstępie zauważyć należy, że w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej, jaki i piśmie z dnia 7 marca 2019 r., w zasadzie nie powiązano przytoczonej tam argumentacji z konkretnymi wzorcami kontroli wskazanymi w tychże pismach procesowych.

Skarżąca podniosła, iż wskazane przez Nią wzorce kontroli (art. 64 ust. 1 i 3 w zw. z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 168 i art. 217 Konstytucji) *należy odczytywać łącznie jako zespół ograniczeń stawianych ustawodawcy w momencie korzystania* (pismo z dnia 7 marca 2019 r., str. 2) ze swobody kształtowania przepisów prawa podatkowego i nakładania na obywateli obciążeń daninowych. Wskazała, iż *w doktrynie zespół ten jest określany mianem zasady sprawiedliwości podatkowej. w ujęciu materialnym. U jej podstaw leży zasada demokratycznego państwa prawnego oraz zasada sprawiedliwości społecznej, a ponadto składają się na nią konstytucyjna zasada proporcjonalności, zasada równości, zasada ochrony prawa własności, i zasada ograniczenia wolności działalności gospodarczej wyłącznie w drodze ustawy i ze względu na ważny interes publiczny. Z treści powyższych przepisów wynika, że przepisy prawa podatkowego powinny być tworzone z poszanowaniem do prawa własności, jakiego wymaga wyrażona w art. 32 Konstytucji zasada równości i zakaz dyskryminacji* (tamże).

W tym zakresie skarga konstytucyjna nie spełnia więc ustawowego wymogu uzasadnienia podniesionych w niej zarzutów rozumianego, jak już

wskazano w niniejszym stanowisku, jako obowiązek odpowiedniego uzasadnienia tychże zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli, który to obowiązek spoczywa na podmiocie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym.

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

Jak już wskazano, podstawowym wzorcem kontroli w niniejszej sprawie Skarżąca uczyniła przepisy art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji.

Zgodnie z art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, *[k]ażdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia.*

Przepis ten statuuje prawo podmiotowe jednostki do własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Przewiduje konstytucyjną gwarancję ochrony tych praw od strony podmiotowej. Nakłada na ustawodawcę obowiązek kształtowania poszczególnych praw podmiotowych o charakterze ekonomicznym w taki sposób, aby zapewnić możliwość czynienia z nich użytku oraz zapewnić im ochronę. Na treść chronionego tym przepisem prawa własności składa się szereg uprawnień, w tym wolność nabywania mienia, jego zachowania, dysponowania nim, korzystania z niego oraz pobierania pożytków. Z art. 64 ust. 1 Konstytucji wynikają obowiązki ustawodawcy: pozytywny, tj. ustanowienia procedur ochrony prawa własności i innych praw majątkowych, oraz negatywny, tj. powstrzymywania się od stanowienia regulacji, które owe prawa mogłyby pozbawiać ochrony prawnej lub je ograniczać (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999,

poz. 40; 31 stycznia 2001 r., sygn. P. 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5; 16 października 2007 r., sygn. SK 63/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 105; 1 lipca 2014 r., sygn. SK 6/12, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 68; 28 czerwca 2016 r., sygn. SK 31/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 51; 9 marca 2017 r., sygn. P 13/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 14).

Zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji, *[w]łasność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w takim zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.*

Przepis ten określa przesłanki dopuszczalności ograniczenia własności o charakterze formalnym (jedynie w drodze ustawy), jak i materialnym (zakaz naruszenia istoty prawa własności), które stanowią kryterium kontroli dokonanych przez prawodawcę ograniczeń. Zakazane w art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej naruszenie istoty prawa własności występuje wtedy, gdy wprowadzone ograniczenia dotyczą podstawowych uprawnień składających się na treść tego prawa i uniemożliwiają realizację przez to prawo funkcji, którą ma ono pełnić w porządku prawnym, opartym na założeniach wskazanych w przepisach ustrojowych ustawy zasadniczej, lub w ogóle uniemożliwiają korzystanie z tego prawa (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 25 maja 1999 r., sygn. SK 9/98, OTK ZU nr 4/1999, poz. 78; 12 stycznia 2000 r., sygn. P. 11/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 3; 11 maja 2010 r., sygn. SK 50/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 34; 5 maja 2011 r., sygn. P 110/08, OTK ZU nr 4/A/2011, poz. 31; 10 lipca 2012 r., sygn. P 15/12, OTK ZU nr 7/A/2012, poz. 77; 5 grudnia 2018 r., sygn. K 6/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 1).

Dodać należy, że ze względu na to, iż regulacje prawne dotyczące obowiązków podatkowych mają swoją własną, wyraźną podstawę konstytucyjną (art. 84 i przepisy zamieszczone w rozdziale X Konstytucji), ich dopuszczalność może być rozpatrywana w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony, których granice (treść) są kształtowane przez te właśnie

obowiązków. Przepis art. 84 Konstytucji, statuując powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, zwalnia niejako ustawodawcę od obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej. Tym samym Konstytucja, w odniesieniu do prawa daninowego, w znacznej mierze ogranicza możliwość pełnej ochrony praw majątkowych, o których mowa w art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 30 stycznia 2001 r., sygn. K. 17/00, OTK ZU nr 1/2001, poz. 4; 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 24 listopada 2009 r., sygn. SK 36/07, OTK ZU nr 10/A/2009, poz. 151; 28 października 2015 r., sygn. K 21/14; OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 152).

Ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być więc – co do zasady – oceniane w kategoriach wpływu na stan majątkowy podatników i uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych chronionych na podstawie art. 64 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 29 listopada 2006 r., sygn. SK 51/06, OTK ZU nr 10/A/2006, poz. 156; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97).

Dopuszczalna jest jednak kontrola zgodności przepisów prawa podatkowego z art. 64 Konstytucji pod kątem zachowania właściwej formy i sposobu nakładania obowiązków podatkowych, w tym w szczególności przestrzegania reguł uchwalania ustaw podatkowych, zachowania precyzji przepisów podatkowych i respektowania odpowiedniej *vacatio legis*, a także w sytuacjach, gdy przepisy podatkowe naruszają istotę prawa własności, kształtując obowiązek podatkowy w taki sposób, że prowadzi to do drastycznego i nieproporcjonalnego ograniczenia swobody korzystania ze środków

majątkowych podatnika, przez co podatek staje się ukrytą formą konfiskaty mienia (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 czerwca 1999 r., sygn. K. 18/98, OTK ZU nr 5/1999, poz. 95; 5 stycznia 1999 r., sygn. K. 27/98, OTK ZU nr 1/1999, poz. 1; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 5 listopada 2008 r., sygn. SK 79/06, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 153; 25 marca 2010 r., sygn. P 9/08, OTK ZU nr 3/A/2010, poz. 26; 8 października 2013 r., sygn. SK 40/12, OTK ZU nr 7/A/2013, poz. 97; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100).

Dopuszczalna jest także kontrola zgodności z wzorcem z art. 64 Konstytucji przepisów szeroko rozumianego prawa podatkowego, nie dotyczących obowiązku płacenia podatku *sensu stricto*, lecz np. nadpłaty podatkowej, nadmiernie uciążliwych wymogów dotyczących wypełniania deklaracji podatkowej, odsetek za zwłokę (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, *op. cit.*; 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62; 10 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83).

Z petitum skargi konstytucyjnej oraz pisma z dnia 7 marca 2019 r. wynika, iż Skarżąca zarzuca przepisowi art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r., przede wszystkim naruszenie prawa własności oraz *wolności od nieproporcjonalnych i naruszających zasadę równości ograniczeń tego prawa stosowanych w prawie podatkowym oraz prawa do sprawiedliwego i równego ponoszenia ciężarów publicznych*.

Na podstawie uzasadnienia skargi konstytucyjnej oraz argumentacji podniesionej w piśmie z dnia 7 marca 2019 r. należy przyjąć, iż, zdaniem Skarżącej, niekonstytucyjność zaskarżonego przepisu wyrażać się ma w tym, że:

- prowadzi do naruszenia prawa własności poprzez nieproporcjonalną i naruszającą zasadę równości ingerencję w prawo własności polegającą na tym, iż posiadacz nieruchomości jest zobowiązany do uiszczenia podatku w wysokości

przewidzianej dla nieruchomości związanej z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, pomimo iż na posiadanej nieruchomości nie prowadzi faktycznie przedmiotowej działalności (pismo z dnia 7 marca 2019 r., str. 2);

- narusza prawo *do sprawiedliwego i równego ponoszenia ciężarów publicznych* przez przedsiębiorców będących posiadaczami nieruchomości, gdyż przedsiębiorca posiadający nieruchomość i nieprowadzący na niej działalności gospodarczej musi uiścić podatek od nieruchomości w takim samym wymiarze, co przedsiębiorca prowadzący taką działalność na posiadanej przez siebie nieruchomości.

Argumentem przemawiającym za niekonstytucyjnością kwestionowanego przepisu ma być zatem przede wszystkim okoliczność, iż, w wyniku jego zastosowania, posiadacz nieruchomości jest zobowiązany do uiszczenia podatku w wysokości przewidzianej dla nieruchomości związanej z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą (z zastosowaniem podwyższonych stawek podatkowych), pomimo iż na posiadanej nieruchomości faktycznie nie prowadzi przedmiotowej działalności.

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej oraz pisma z dnia 7 marca 2019 r. wynika przy tym, iż podniesiona przez Skarżącą argumentacja odnosi się przede wszystkim do zarzutów dotyczących niekonstytucyjności normy prawnej nakładającej na podatnika prowadzącego działalność gospodarczą i posiadającego nieruchomość, na której nie prowadzi faktycznie tej działalności, obowiązek uiszczenia podatku od tej nieruchomości w wysokości przewidzianej dla nieruchomości zaliczanej do kategorii nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, tj. z zastosowaniem wyższych stawek podatkowych.

Niezależnie od powołanych wcześniej argumentów wskazuje na to m.in. stwierdzenie Skarżącej, iż *[z]askarżone przepisy UPOŁ stanowią przepisy prawa podatkowego określające powinność przymusowego świadczenia* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 11).

Tymczasem przepis (a nie *przepisy*, jak to ujęto w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej) art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r., będący przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie, jedynie definiuje pojęcie gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na potrzeby tej ustawy.

Nie jest więc przepisem nakładającym bezpośrednio obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości, w szczególności zaś nie określa wysokości stosowanych stawek podatkowych.

Tym samym, z samego zaskarżonego przepisu nie da się zrekonstruować normy prawnej, która jest źródłem opodatkowania podatkiem od nieruchomości (z zastosowaniem wyższej stawki podatkowej przewidzianej dla nieruchomości zakwalifikowanych do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej) nieruchomości będącej w posiadaniu podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, który faktycznie nie prowadzi na tej nieruchomości takiej działalności.

Zauważyć należy, że obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości wynika z przepisu art. 2 ust. 1 u.p.o.l., który stanowi:

2. 1. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

- 1) grunty;*
- 2) budynki lub ich części;*
- 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.*

W myśl art. 4 ust. 1 u.p.o.l., podstawę opodatkowania podatkiem od nieruchomości stanowi:

- 1) dla gruntów - powierzchnia;*
- 2) dla budynków lub ich części - powierzchnia użytkowa;*
- 3) dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 4-6 - wartość, o której mowa w przepisach*

o podatkach dochodowych, ustalona na dzień 1 stycznia roku podatkowego, stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji w tym roku, niepomniejszona o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych - ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

Kwestia wysokości stawek podatkowych stosowanych przy podatku od nieruchomości została uregulowana w art. 5 ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l., zgodnie z którym [r]ada 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,

b) pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych - 4,58 zł⁽⁵⁾ od 1 ha powierzchni,

c) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 0,30 zł⁽⁶⁾ od 1 m² powierzchni.

2) od budynków lub ich części:

a) mieszkalnych - 0,51 zł⁽⁸⁾ od 1 m² powierzchni użytkowej,

b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 17,31 zł⁽⁹⁾ od 1 m² powierzchni użytkowej,

c) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym - 8,06 zł⁽¹⁰⁾ od 1 m² powierzchni użytkowej,

d) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń - 4,27 zł⁽¹¹⁾ od 1 m² powierzchni użytkowej,

e) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 5,78 zł⁽¹²⁾ od 1 m² powierzchni użytkowej;

3) od budowli - 2% ich wartości określonej na podstawie art. 4 ust. 1 pkt 3 i ust. 3-7.

Na marginesie zauważyć należy, iż określona w art. 5 ust. 1 u.p.o.l. wysokość górnych stawek podatkowych podlega co roku uaktualnieniu przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wynika to z przyjętego w art. 20 u.p.o.l. mechanizmu określania owej górnej granicy wysokości stawek podatkowych.

Przepis ten stanowi:

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

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

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

Przypomnieć należy, iż w sprawie, na tle której Skarżąca skierowała skargę konstytucyjną, przy wymiarze podatku od nieruchomości, w zakresie, w jakim był on kwestionowany przez Skarżącą, w stosunku do 5 lokali, w których

nie prowadziła. Ona faktycznie działalności gospodarczej, zastosowano stawkę podatkową w wysokości przewidzianej dla budynków związanych z prowadzeniem takiej działalności, tj. stawkę, o której mowa w art. 5 ust. 2 pkt 1 lit. b u.p.o.l.

Po raz kolejny zauważyć trzeba, iż zawarta w kwestionowanym przepisie norma prawna, samoistnie, nie zobowiązuje posiadacza nieruchomości do uiszczenia podatku w wysokości przewidzianej dla budynku związanego z prowadzoną przez ten podmiot działalnością gospodarczą.

Norma prawna, będąca źródłem opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynku posiadanego przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą – niezależnie od tego, czy faktycznie prowadzi on tam taką działalność – z zastosowaniem wyższej stawki tego podatku (przewidzianej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej) zawarta jest w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Norma ta nie jest jednak przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie, gdyż skarżąca zaskarżyła jedynie samoistnie przepis art. 1a ust. 1 pkt 3, bez powiązania go z przepisami art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l.

Jak należy po raz kolejny podkreślić, przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. określa jedynie przesłanki zaliczenia gruntów, budynków i budowli do kategorii nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W niniejszej sprawie brak jest zatem należytego uzasadnienia zarzutu niezgodności normy prawnej zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ze wskazanymi przez Skarżącą wzorcami kontroli, w szczególności art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Argumentacja ta odnosi się bowiem do normy, która w niniejszej sprawie nie została zaskarżona.

Podnieść w związku z tym należy, iż w procedurze kontroli norm prawnych ciężar dowodu, że zaskarżony przepis jest niezgodny z Konstytucją, spoczywa – co do zasady – na podmiocie inicjującym kontrolę przed Trybunałem

Konstytucyjnym. Obowiązkiem tegoż podmiotu jest wykazanie bezpośredniego i konkretnego naruszenia wzorców kontroli, przy czym nie może się to sprowadzać do przytoczenia treści odpowiedniego przepisu Konstytucji. Przedstawiona przez skarżącego argumentacja powinna doprowadzić do obalenia przyjętego w systemie prawnym domniemania konstytucyjności i legalności przepisów prawa. Trybunał Konstytucyjny nie może zastąpić podmiotu występującego ze skargą konstytucyjną (pytaniem prawnym, wnioskiem) w wypełnieniu ustawowego obowiązku należytego uzasadnienia zarzutów niekonstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych.

W myśl art. 69 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, Trybunał w toku postępowania powinien zbadać wszystkie istotne okoliczności w celu wszechstronnego wyjaśnienia sprawy oraz nie jest związany wnioskami dowodowymi uczestników postępowania. Nie oznacza to w żadnym przypadku przerzucenia, przez podmiot inicjujący postępowanie w sprawie, ciężaru dowodzenia na Trybunał Konstytucyjny. Określona w wymienionym przepisie art. 69 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym reguła postępowania ma więc zastosowanie dopiero wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym wykazał się należyłą starannością, spełniając wszystkie wymagania konstytucyjne i ustawowe, w tym także wynikające z przepisu art. 53 ust. 1 tej ustawy (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 1 lutego 2017 r., sygn. SK 38/14, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 2; 12 grudnia 2017 r., sygn. P 13/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 84; 28 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 12; 31 maja 2019 r., sygn. Ts 70/17, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 156; 5 czerwca 2019 r., sygn. SK 29/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 18; 2 lipca 2019 r., sygn. Ts 139/17, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 203).

Zgodnie z art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, *Trybunał przy orzekaniu jest związany zakresem zaskarżenia wskazanym we wniosku, pytaniu prawnym albo skardze konstytucyjnej*. W myśl ustępu drugiego tegoż artykułu, zakres zaskarżenia obejmuje wskazanie kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części (określenie przedmiotu kontroli) oraz wskazanie wzorca kontroli. Tym samym oznaczenie przez podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym przedmiotu zaskarżenia i wzorców oraz treści zarzutów wyznaczają ramy orzekania Trybunału Konstytucyjnego w konkretnej sprawie. Trybunał Konstytucyjny nie może przy tym wyręczać wnioskodawcy w doborze argumentacji właściwej do podnoszonych wątpliwości ani też – wychodząc poza granice określone we wniosku – modyfikować zakresu kontroli. Trybunał nie ma bowiem konstytucyjnej legitymacji do orzekania z własnej inicjatywy, a do tego praktyka poprawiania pism inicjujących postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym mogłaby *de facto* prowadzić (*vide* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 12).

Związanie Trybunału Konstytucyjnego zakresem zaskarżenia wskazanym w skardze konstytucyjnej oznacza, ***że nie może orzekać o tym, czego nie zaskarżył skarżący*** (podkreśl. własne) [wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2019 r., sygn. SK 21/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 19].

Jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu powołanego postanowienia z dnia 7 marca 2017 r., sygn. K 40/13, w szczególności o konieczności umorzenia postępowania przesądzić może (...) też ***takie uzasadnienie, które nie pozostaje w związku z zakwestionowaną regulacją i przywołanymi wzorcami kontroli*** (podkreśl. własne) [*op. cit.*].

Dodać należy, iż sanowaniu uchybień formalnych pisma procesowego mającego inicjować postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym nie może też służyć zasada *falsa demonstratio non nocet* (*vide* – postanowienie Trybunału

Konstytucyjnego z dnia 24 listopada 2015 r., sygn. P 64/14, OTK ZU nr 10/A/2015, poz. 175). *Powołanie się na tę zasadę może mieć miejsce tylko wtedy, gdy podmiot inicjujący postępowanie przed Trybunałem stawia zarzuty i je uzasadnia, lecz błędnie (nie trafnie) rekonstruuje treść normatywną przepisów. Trybunał nie jest jednakże w stanie (...) zdjąć z sądu ciężaru (innego podmiotu wszczynającego postępowanie przez Trybunałem Konstytucyjnym, przyp. własny) obowiązku obalenia domniemania konstytucyjności. Przeprowadzenia takiego procesu intelektualnego należałoby oczekiwać zwłaszcza od sądu [wnioskodawcy lub pełnomocnika skarżącego], który jest podmiotem profesjonalnym, i można zakładać, że ma wiedzę o obowiązującym prawie oraz wymaganiach co do inicjowania postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2014 r., sygn. P 26/14, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 130).*

Proceduralna reguła *falsa demonstratio non nocet* nie stanowi alternatywy wobec zasady związania Trybunału Konstytucyjnego granicami pisma procesowego inicjującego postępowanie przed tym organem (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 marca 2007 r., sygn. K 28/05, OTK ZU nr 3/A/2007, poz. 24).

W odniesieniu do wzorców z art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji zauważyć ponadto należy, iż nie stanowią one adekwatnego wzorca kontroli przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., który bezpośrednio nie ingeruje w sferę własności, nie nakładając zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości.

Niezależnie od powyższego zauważyć należy, iż zarówno w skardze konstytucyjnej, jak i piśmie z dnia 7 marca 2019 r. brak jest argumentacji odnoszącej się do wzorca z art. 168 Konstytucji, który to przepis stanowi:

Art. 168. Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Dodać należy, iż w niniejszej sprawie Skarżący nie zarzuca zaskarżonemu przepisowi, iż prowadzić ma do ustalenia przez jednostki samorządu

terytorialnego wysokości podatków lokalnych w zakresie wykraczającym poza uregulowania ustawowe.

W skardze konstytucyjnej oraz piśmie z dnia 7 marca 2019 r. nie powołano również argumentacji uzasadniającej zarzut naruszenia przez kwestionowaną regulację przepisu art. 217 Konstytucji, zgodnie z którym *[n]akładanie 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.*

W szczególności nie stanowi takiego uzasadnienia stwierdzenie, iż zaskarżony przepis pozbawia Skarżącą własności środków pieniężnych w wyniku ustalenia wyższej kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości z powodu zakwalifikowania posiadanych przez Skarżącą lokali do kategorii nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na podstawie kryteriów, które nie są określone w przepisach rangi ustawy (*vide* – cytowany wcześniej fragment ze strony 6 uzasadnienie skargi konstytucyjnej).

Zauważyć ponadto należy, iż wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji należy rozumieć jako nakaz uregulowania bezpośrednio w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, do których zaliczają się przede wszystkim: określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku (*vide* - wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 lipca 2011 r., sygn. K 10/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 56; 29 listopada 2017 r., sygn. P 9/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 78).

Kwestionowany przepis bezpośrednio nie określa podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawek podatkowych, zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatku.

Zasadne jest zatem przyjęcie, iż, niezależnie od wskazanego braku właściwego uzasadnienia zarzutów naruszenia art. 217 Konstytucji, przepis ten nie stanowi adekwatnego wzorca kontroli w niniejszej sprawie.

W skardze konstytucyjnej i piśmie z dnia 7 marca 2019 r. nie został również należycie uzasadniony zarzut naruszenia przez zaskarżony przepis *wolności od nieproporcjonalnych ograniczeń prawa własności stosowanych w prawie podatkowym*.

W tym kontekście należy zwrócić uwagę, iż zasadę proporcjonalności można wyprowadzić z art. 2 Konstytucji. W takim przypadku zasada ta ma zastosowanie przede wszystkim do regulacji nakładających określone powinności, bez związku jednak z ingerencją w konstytucyjne prawa lub wolności, oraz - wyjątkowo - do regulacji, które ograniczają wprowadzenie praw lub wolności konstytucyjne, ale nie podlegają kontroli z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ponieważ, co do zasady, zgodność z Konstytucją regulacji daninowej nie może być kwestionowana w związku z zarzutem nadmiernego fiskalizmu, to adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności takiej regulacji jest właśnie zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji.

Zasada proporcjonalności ogranicza wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych. W związku z tą zasadą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu, a pośrednio również naruszenia zasady sprawiedliwości społecznej i zasady równości. Zarzuty te mogą przy tym zostać podniesione także w skardze konstytucyjnej, gdyż ze względu na to, że obowiązki daninowe są zawsze korelatem ograniczeń praw i wolności, każda z tych zasad stanowi dopuszczalny wzorzec kontroli konstytucyjności prawa w tym trybie. Podkreślić jednak trzeba, że powoływanie się na ogólne zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej, w szczególności na zasadę sprawiedliwości społecznej, jedynie sporadycznie może prowadzić do uznania regulacji daninowej za niekonstytucyjną, gdyż w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda ustawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy

politycznych (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, *op. cit.*).

Dopuszczalność podniesienia w skardze konstytucyjnej zarzutu nieproporcjonalnego obciążenia podatkowego nie zwalnia podmiotu wszczynającego postępowanie przez Trybunałem Konstytucyjnym od obowiązku uzasadnienia takiego zarzutu.

Wynikająca w art. 2 Konstytucji zasada proporcjonalności, jak już podniesiono, w prawie daninowym ma zastosowanie do regulacji nakładających powinności daninowe. W tym miejscu po raz kolejny stwierdzić należy, iż przepis art.1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie stanowi źródła zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. Z tych względów zawarta w skardze konstytucyjnej argumentacja, dotycząca naruszenia zasady proporcjonalności (niezależnie od jej ograniczonego zakresu), nie znajduje odniesienia do tegoż przepisu.

Zauważyć ponadto należy, iż w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej, jak i piśmie z dnia 7 marca 2019 r. w odniesieniu do zarzutu naruszenia przez zaskarżony przepis zasady proporcjonalności nie wskazano wprost, iż Skarżąca wywodzi ją z art. 2 Konstytucji (*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 11-14 oraz pismo z dnia 7 marca 2019 r., str. 2, 3).

Przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji nie został zaś wskazany jako wzorzec kontroli.

Na marginesie zauważyć należy, iż w skardze konstytucyjnej i piśmie z dnia 7 marca 2019 r. nie powołano wystarczających dowodów uzasadniających tezę, iż nałożenie podatku od nieruchomości z zastosowaniem podwyższonych stawek podatkowych (przewidzianych dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej) na przedsiębiorców niebędących osobami fizycznymi, którzy posiadają nieruchomości potencjalnie możliwe do wykorzystania w prowadzonej przez nich działalności gospodarczej – stanowią

przejaw nieracjonalnej, nieuzasadnionej ingerencji w prawo własności w stopniu naruszającym standardy konstytucyjne.

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej oraz pisma z dnia 7 marca 2019 r. wynika, iż Skarżąca zarzuciła ponadto, że zawarte w zaskarżonym przepisie pojęcie *względy techniczne* jest niejasne i nieprecyzyjne, ale nie przytoczyła w tym względzie wystarczających dowodów na poparcie tej tezy, ograniczając się do stwierdzenia, iż orzecznictwo w tym zakresie jest *różne* (*vide* – omawiany wcześniej fragment ze str. 5 skargi konstytucyjnej). Wskazać przy tym trzeba, iż w skardze konstytucyjnej podniesiono równocześnie, że zaskarżony przepis interpretowany jest *jednolicie przez sądy administracyjne w taki sposób, że za względy techniczne nie można uznać chwilowej, obiektywnie usuwalnej przeszkody w gospodarczym wykorzystaniu nieruchomości* (skarga konstytucyjna, str. 2).

Należy przy tym zwrócić uwagę, że w celu stwierdzenia niezgodności z Konstytucją nie wystarcza tylko i wyłącznie abstrakcyjne stwierdzenie niejasności tekstu prawa, wynikającej z posłużenia się przez ustawodawcę wyrażeniem czy zwrotem niedookreślonym. Niezgodność określonego unormowania z ustawą zasadniczą ze względu na jego niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadniona wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, tj. gdy: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł wykładni tekstu prawnego przyjętych w danej kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych, 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Pozbawienie mocy obowiązującej przepisu z powodu jego niejasności – co należy ponownie podkreślić w kontekście niniejszej sprawy – jest więc środkiem ostatecznym,

stosowanym dopiero wtedy, gdy metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71; 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 9 czerwca 2015 r., sygn. SK 47/13, OTK ZU nr 6/A/2015, poz. 81; 25 maja 2016 r., sygn. Kp 2/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 23; 3 kwietnia 2017 r., sygn. P 17/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 23).

Jak już wskazano, w skardze konstytucyjnej nie powołano dowodów uzasadniających tezę, iż kwestionowany przepis, z uwagi na nieokreśloność użytego w nim pojęcia *względny techniczny*, jest wadliwy w takim stopniu, że przy zastosowaniu przyjętych w polskim systemie metod wykładni nie da się go zinterpretować w sposób zgodny z Konstytucją. W szczególności nie uzasadniono, aby niemożliwe było usunięcie skutków ewentualnej niejasności tegoż przepisu w drodze jego interpretacji w orzecznictwie sądowym. Podkreślić trzeba, iż ewentualne wątpliwości dotyczące stosowania kwestionowanego przepisu mogą być i są rozwiązywane w procesie ich wykładni dokonywanej przez sądy administracyjne, w szczególności zaś przez NSA. Jak wcześniej podniesiono, w orzecznictwie ukształtował się jednolity sposób rozumienia przedmiotowego pojęcia.

Podkreślić też trzeba, iż w skardze konstytucyjnej podniesiono, że przy konstruowaniu przepisów u.p.o.l. powinna być w pełni respektowana zasada prawidłowej legislacji, której istotą jest zagwarantowanie obywatelowi pewności i bezpieczeństwa prawnego. Na gruncie prawa podatkowego za sprzeczne z tą zasadą powinno być zaś uznane stanowienie przepisów niejasnych i nieprecyzyjnych, które uniemożliwiają podatnikom prawidłowe określenie wysokości ciążącej na nich daniny publicznej oraz pozostawiają nadmierną swobodę organom je stosującym. Skarżąca odniosła to jednak do stwierdzenia, iż [s]stoi na stanowisku, że art. 2 ust. 1 w związku z art. 1 a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOL

interpretowane przez sądy administracyjne niezgodnie z ich literalnym brzmieniem, tj. w taki sposób, że obiekt budowlany spełniający wszystkie cechy budynku, wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ, jest uznawany za budowlę z uwagi na niespełnienie niewskazanych w UPOŁ dodatkowych kryteriów (takich jak np. jego przeznaczenie, funkcje, wyposażenie oraz sposób i możliwość wykorzystania budynku) narusza gwarancje pewności i bezpieczeństwa prawnego. W rezultacie, wyklarowana linia orzecznicza pozbawia praktycznego znaczenia wymóg obiektywnej przewidywalności prawa, którego konsekwencją jest wymóg przewidywalności rozstrzygnięć organów stosujących prawo. (...)

[W]ykładnia przepisów UPOŁ przyjęta przez sądy administracyjne - zezwalająca na kwalifikację obiektu budowlanego w oparciu o pozaustawowe kryteria - skutkuje brakiem pewności sytuacji prawnej podatników [i – przyp. własny] pozostawia jej kształtowanie organom [oraz – przyp. własny] sądom administracyjnym. Taka sytuacja jest niedopuszczalna w demokratycznym państwie prawnym, gdyż wszystkie istotne elementy stosunku podatkowego (w tym przedmiot opodatkowania) powinny być określone w ustawie, a nie wskutek działalności organów stosujących prawo (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 14).

Zauważyć wypada, że regulacja zawarta w przepisach art. 2 ust. 1 w zw. art. 1a ust. 1 pkt 1 i 2 u.p.o.l. nie jest przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie.

W niniejszej sprawie nie uzasadniono również zarzutu naruszenia wzorca z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

W tym kontekście zauważyć trzeba, iż wyrażona w tym wzorcu kontroli zasada równości wobec prawa polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Konstytucyjna zasada równości dopuszcza zatem odmienne traktowanie osób, które takiej cechy nie posiadają. Stwierdzenie, czy zasada równości została

w konkretnym przypadku rzeczywiście naruszona, wymaga ustalenia kręgu adresatów, do których odnosi się budząca wątpliwości norma prawna, oraz ustalenia, czy istnieje wspólna cecha relewantna pomiędzy porównywanymi sytuacjami, a więc czy zachodzi podobieństwo tych sytuacji, stanowiące przesłankę zastosowania zasady równości. Dopiero stwierdzenie, że sytuacje podobne zostały przez prawo potraktowane odmiennie, wskazuje na możliwość naruszenia zasady równości (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 20 października 1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU nr 6/1998, poz. 96; 5 września 2005 r., sygn. P 18/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 88; 22 lipca 2008 r., sygn. P 41/07, OTK ZU Nr 6/A/2008, poz. 109; 18 czerwca 2013 r., sygn. K 37/12, OTK ZU nr 5/A/2013, poz. 60; 9 grudnia 2014 r., sygn. K 46/13, OTK ZU nr 11/A/2014, poz. 117; 10 marca 2015 r., sygn. P 38/12, OTK ZU nr 3/A/2015, poz. 29; 12 lipca 2016 r., sygn. SK 40/14, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 57; 16 marca 2017 r., sygn. Kp 1/17, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 28).

Z uzasadnienia skargi konstytucyjnej wynika, że Skarżąca zarzuca ustawodawcy, iż w zaskarżonym przepisie potraktował równo podmioty prowadzące działalność gospodarczą, które posiadają nieruchomości – niezależnie od tego, czy na nieruchomościach tych faktycznie prowadzą czy też nie ową działalność. W Jej ocenie, stanowi to przejaw dyskryminacji posiadaczy nieruchomości w rzeczywistości nieprowadzących na nich działalności gospodarczej, w stosunku do posiadaczy nieruchomości prowadzących na nich ową działalność.

Podkreślić jednak trzeba, iż różnicowanie podmiotów prawa charakteryzujących się wspólną cechą istotną jest konstytucyjnie dopuszczalne, ale musi mieć charakter relewantny, czyli pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma, oraz ma służyć realizacji tego celu i treści. Musi mieć też charakter proporcjonalny, tj. waga interesu, któremu ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, powinna pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi

interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego potraktowania podmiotów podobnych. Musi ponadto pozostawać w związku z zasadami, wartościami i normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych (*vide* – powołane wcześniej orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego dotyczące art. 32 ust. 1 Konstytucji).

W związku z tym, nawet w razie udowodnienia tezy, że kwestionowana regulacja różnicuje podmioty charakteryzując się wspólną cechą istotną, należyte uzasadnienie zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równości wymaga przytoczenia przez skarżącego argumentów przemawiających za przyjęciem, iż kwestionowane zróżnicowanie podmiotów podobnych nie spełnia choćby jednego z wymienionych wymogów stanowiących konstytucyjne usprawiedliwienie owego zróżnicowania.

W niniejszej sprawie w skardze konstytucyjnej w tym zakresie nie przedstawiono wystarczającej argumentacji.

Brak jest również należytego uzasadnienia zarzutu naruszenia przez kwestionowany przepis art. 84 Konstytucji, zgodnie z którym *każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie*. Jest to zgeneralizowane ujęcie zasady, że jednostki – adresaci Konstytucji korzystają nie tylko z wolności i praw, ale mają również konstytucyjne obowiązki.

Przepis ten wyznacza granice obowiązku świadczeń publicznych, w tym również podatków. Wyraża zasadę sprawiedliwości podatkowej i wyłączności ustawy w zakresie ustanawiania obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych.

Sprawiedliwość podatkowa jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności.

Zasada powszechności opodatkowania w znaczeniu podmiotowym oznacza, że obowiązek podatkowy powinien spoczywać na wszystkich, gdyż wszyscy muszą przyczyniać się do pokrywania wspólnych potrzeb. Wyrazem tej

zasady jest również to, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe. W znaczeniu przedmiotowym wymieniona zasada polega na objęciu podatkiem wszystkich zdarzeń faktycznych i prawnych, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Powszechność opodatkowania należy łączyć także z ustaleniem właściwej miary opodatkowania, tak aby rozkład ciężarów podatkowych był uzależniony od zdolności gospodarczej podatnika.

Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można więc odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*, 8 października 2011 r., sygn. SK 2/10, OTK ZU nr 8/A/2011, poz. 83; 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79 oraz E. Fojcik-Mastalska, R. Mastalski, *Zasada zupełności ustawowej w prawie podatkowym*, [w:] *Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999 r., str. 389 i K. Działocha, A. Łukaszczyk, komentarz do art. 84, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, t. II, L. Garlicki (red.), M. Zubik (red.), Warszawa 2016 r., str. 981).

Jak już wskazano, Skarżąca zarzuciła kwestionowanemu przepisowi naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej, a bardziej precyzyjnie – stanowiącej jej element składowy zasady równości podatkowej.

W skardze konstytucyjnej nie powołano dowodów wskazujących na to, iż kwestionowana regulacja, prowadząc do równego traktowania podmiotów znajdujących się w różnej sytuacji faktycznej, narusza standardy konstytucyjne.

Zauważyć należy, iż zasada sprawiedliwości podatkowej dotyczy przepisów nakładających powinności podatkowe. Jak już wskazano, kwestionowany przepis, samoistnie, nie nakłada zaś obowiązku podatkowego.

Niezależnie od powyższego należy zwrócić uwagę, iż powołana w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej argumentacja, w zakresie dotyczącym bezpodstawnego, w ocenie Skarżącej, nieuwzględnienia przez organy podatkowe i sądy administracyjne okoliczności, iż w posiadanych przez Skarżącą lokalach nie była faktycznie prowadzona działalność gospodarcza (z uwagi na to, iż stanowiły one tzw. pustostany), oraz niezastosowania przez te organy zasady *in dubio pro tributario* przy wykładni zaskarżonego przepisu – zdaje się wskazywać, że Skarżąca kwestionuje zasadność rozstrzygnięcia zapadłego w wydanym w Jej sprawie wyroku NSA z dnia września 2018 r., w związku z którym skierowała skargę konstytucyjną.

W tym kontekście podnieść trzeba, iż w zakresie kompetencji Trybunału Konstytucyjnego nie mieści się ocena prawidłowości ustaleń dokonanych w toku rozpoznania konkretnej sprawy ani kontrola sposobu stosowania lub niestosowania przepisów przez organy orzekające w konkretnej sprawie. Nie mieści się także ocena i weryfikacja zasadności orzeczenia sądowego wydanego w konkretnej sprawie pod kątem jego zgodności z obowiązującym prawem, czy nawet Konstytucją (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 7 lutego 2012 r., sygn. Ts 309/11, OTK ZU nr 2/B/2013, poz. 191; 14 grudnia 2015 r., sygn. Ts 178/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 338; 29 czerwca 2016 r., sygn. SK 26/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 48).

Na marginesie jedynie wskazać należy, iż w sprawie, na tle której została sformułowana skarga konstytucyjna, Skarżąca w toku postępowania sądowoadministracyjnego kwestionowała rozstrzygnięcie, zgodnie z którym odmówiono jej stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2015 r., stwierdzając, iż przedmiotowe lokale są pośrednio związane z prowadzoną przez Nią działalnością gospodarczą i nie spełniają określonej w art. 1a ust. 1 pkt 3

u.p.o.l. przesłanki w postaci *względów technicznych*, wyłączającej możliwość zakwalifikowania ich do kategorii nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, pomimo iż faktycznie nie były one wykorzystywane do wykonywania tejże działalności. Z ustaleń faktycznych wynikało zaś, iż Skarżąca prowadziła działalność gospodarczą w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, zaś do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zostały zaliczone lokale znajdujące się w należącym do Niej budynku figurującym w ewidencji gruntów i budynków jako budynek o funkcji usługowo – handlowej () [*vide* – uzasadnienie decyzji Prezydenta miasta B. z dnia marca 2017 r., str. 3]. Przedmiotowe lokale posiadały zatem cechy wskazujące na to, iż mogą być wykorzystane tylko w celu prowadzenia działalności gospodarczej.

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

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

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego