



WITOLD MODZELEWSKI
RADCA PRAWNY

KPWM/ 6053 /2018/ MS

Do
Trybunału Konstytucyjnego
ul. Jana Christiana Szucha 12A
00-918 Warszawa

Skarżąca: Q Sp. z o.o.

zastępowana przez: Witolda Modzelewskiego
radcę prawnego (WA/WA-3954)
Kancelaria Prawna
Witold Modzelewski
ul. Kaleńska 8
04 - 367 Warszawa

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając na zasadzie i w granicach pełnomocnictwa za Q sp. z o.o. z/s w D¹ (pełnomocnictwo w załączeniu), po wyczerpaniu instancyjnego toku postępowania, na podstawie art. 79 ust. 1 i art. 188 pkt 5 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.² oraz na podstawie art. 53 ust. 1 oraz art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym³

składam skargę konstytucyjną i wnoszę o stwierdzenie, że:
art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych⁴ w brzmieniu obowiązującym do końca 2015 r. jest niezgodny z przepisem:

- a) art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji RP poprzez wprowadzenie warunków braku opodatkowania budynku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, który nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych niezgodnych z zasadą Państwa Prawnego, poprawnej legislacji, pewności prawa oraz wprowadzenie obciążeń

¹ Zwany dalej „Stroną”

² Dz. U. Nr 78, poz. 483 ze zm., zwana dalej „Konstytucją RP” lub „Konstytucją”.

³ Dz. U. z 2016 r., 2072

⁴ Dz. U. 2014 r. poz. 849, zwana dalej „upol”.

publicznych w sposób ponadto niejasny, nieprecyzyjny i ograniczający prawa podatników do nieopodatkowania przychodu z tytułu sprzedaży własnego majątku po upływie 5 lat od jego nabycia,

- b) z art. 84 i art. 217 w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP poprzez wprowadzenie warunków braku opodatkowania budynku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, który nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych niezgodnych z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych,
- c) art. 2 w związku z art. 64 ust. 1-2 w zw. z art. 84 Konstytucji RP, ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez wprowadzenie nadmiernie szerokiej definicji „względów technicznych” pozwalających na wyłączenie spod opodatkowania budynku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, który nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności.

Niniejszą skargę wnoszę z uwagi na to, iż na podstawie przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁵ dnia maja 2018 r. (odpis wyroku doręczony Pełnomocnikowi Skarżącej w dniu 19 lipca 2018 r.) Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie o sygn. akt _____, w związku z którym doszło do naruszenia konstytucyjnych zasad: nakładania ciężarów publicznych w drodze jasnych i klarownych przepisów ustawowych, zasady poprawnej legislacji i pewności prawa oraz nakładania ciężarów publicznych w sposób nie naruszający istoty prawa własności.

Od wskazanego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego Stronie nie przysługuje środek zaskarżenia lub środek odwoławczy – zgodnie z przepisami ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. regulującej postępowanie przed tym Sądem, jak również przepisami ustrojowymi sądów administracyjnych zawartymi w przepisach ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych⁶ oraz ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁷.

Nadto wnoszę o zasądzenie kosztów postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym według norm przepisanych.

UZASADNIENIE

I. Stan faktyczny.

Skarżąca Spółka złożyła deklaracje w sprawie podatku od nieruchomości za rok 2011 z dnia .01.2011 r., za rok 2012 r. z dnia .03.2012 r. oraz za rok 2013 r. z dnia .01.2013 r. Jako przedmioty opodatkowania podatnik zgłosił:

- 1) grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej – _____ m²,
- 2) budynki mieszkalne – _____ m²,

⁵ Dz. U. z dnia 2017 r. poz. 1369 ze zm.

⁶ Dz. U. z 2017 r., poz. 2188 ze zm., zwana dalej „ustawą z dnia 25 lipca 2002 r.” lub Prawo o ustroju sądów administracyjnych”.

⁷ Dz. U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.

- 3) budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - m2 (budynek administracyjny m2, budynek wczasowy m2, budynek wczasowy- m2, budynek sanitarny m2),
- 4) budynki pozostałe - m2 (budynek kuchni i jadalni m2, ambulatorium m2),
- 5) budowle o wartości zł.

Organ podatkowy pierwszej instancji decyzją z dnia czerwca 2015 r. znak określił wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości na kwotę za 2011 r. zł, za 2012 r. zł oraz za 2013 r. zł. Organ drugiej instancji decyzją z dnia września 2015 r. znak utrzymał w/w rozstrzygnięcie w mocy.

Decyzja ta została podtrzymana przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w S w wyroku z dnia z stycznia 2016 r. o sygn.

Wyrok ten został zaskarżony skargą kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego przez Pełnomocnika Skarżącego. W wyniku tego Naczelny Sąd Administracyjny wydał dnia lipca 2018 r.) Naczelny Sąd Administracyjny w sprawie o sygn. akt

II. Naruszenie konstytucyjnych zasad poprawnej legislacji i pewności prawa w zakresie nakładania ciężarów publicznych w postaci podatków oraz ochrony prawa własności w zakresie przekraczającym prawo do nakładania ciężarów publicznych.

1. Treść skarżonej normy prawnej i jej zastosowanie w sprawie.

W niniejszej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w S oparły swoje rozstrzygnięcia na stwierdzeniu, iż Strona była w posiadaniu budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, co do których, ze względów technicznych niemożliwe było stwierdzenie, iż nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

Przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 upol w brzemieniu mającym zastosowanie w niniejszej sprawie wskazywał, iż pojęcie grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oznaczają - 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. To co istotne to fakt objęcia budynków związanych z działalnością gospodarczą wyższymi stawkami podatku od nieruchomości.

Norma skarżonego przepisu wypływająca z zacytowanego artykułu, która została zastosowana w niniejszej sprawie, zrekonstruowana została przez Naczelny Sąd Administracyjny w wydanym w niniejszej sprawie wyroku:

„Koniecznym jest podkreślenie, że w orzecznictwie sądowoadministracyjnym przyjęto, że pod tym pojęciem tym należy rozumieć okoliczności obiektywne, trwałe, nieusuwalne, niezależne od przedsiębiorcy. Bynajmniej, nie ograniczone jedynie do danego roku

podatkowego. Wniosek ten wyprowadzono z wykładni językowej art. 1a ust. 1 pkt 3 upol. Postawiono w nim pewien warunek: przedmiot opodatkowania "nie jest i nie może być wykorzystywany" do prowadzenia działalności gospodarczej. Innymi słowy: faktyczne niewykorzystanie nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej nie stanowi wystarczającej okoliczności do uznania, że nie jest ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej; koniecznym jest aby nie mogła być wykorzystywana. Co istotne, względy techniczne w sposób trwały muszą wyłączać możliwość wykorzystania nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej (por.: powołany już powyżej wyrok NSA z 7 grudnia 2012 r., sygn. akt II FSK 747/11, wyrok WSA z 4 grudnia 2014 r. sygn. akt III SA/Po 301/14, czy wyrok wydany w sprawie skarżącej dotyczący zobowiązania w podatku od nieruchomości za 2010 r. - z 14 czerwca 2013 r. sygn. akt II FSK 1974/11]. Normatywna treść pojęcia "względy techniczne", jak również redakcja art. 1a ust. 1 pkt 3 upol, na gruncie którego ustawodawca posłużył się koniunkcją - (dosłownie: "przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany"), wskazuje nie tylko na fakt niewykorzystywania tego przedmiotu, ale również na brak możliwości jego wykorzystywania w przyszłości. Zatem, tylko i wyłącznie w sytuacji łącznego ziszczenia się stanów faktycznych objętych hipotezą tego przepisu nieruchomość będzie podlegała opodatkowaniu według innych stawek, niż związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przejściowe niewykorzystywanie przez podmiot gospodarczy nieruchomości do wykonywania działalności gospodarczej, tak jak w niniejszej sprawie, nie daje zaś podstaw do tego, by do wymiaru podatku od nieruchomości nie miały zastosowania stawki przewidziane dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Skład orzekający i w tej sprawie w zupełności podziela pogląd przedstawiony powyżej. Niewykorzystanie nieruchomości ze względu na konieczność przeprowadzenia remontu ma charakter tymczasowy i usuwalny, niepodyktowany względami technicznymi, lecz ekonomicznymi. Jak bowiem wywieziono w decyzji SKO, a czego strona skutecznie nie podważyła, wszystkie budynki wymagają (ze względu na znaczny stopień zdewastowania) częściowego remontu w celu doprowadzenia ich do stanu zdatnego do wykorzystania w działalności gospodarczej [wymiana stolarki okiennej, posadzek, instalacji, brak ogrzewania, niedostateczna izolacja termiczna ścian i dachu]. Jednocześnie budynki mają pełne, niezawilgocone ściany, posiadają podłączenia do mediów (co wynika z dokumentacji fotograficznej). Nieruchomość ta, pomimo przejściowego jej niewykorzystywania, nie przestała być nieruchomością związaną z prowadzoną działalnością gospodarczą. Skoro więc stan nieruchomości opisany przez Spółkę nie wyklucza możliwości wykorzystania ich do prowadzenia działalności gospodarczej z przyczyn technicznych, organy prawidłowo dokonały subsumcji stanu faktycznego pod normę z art. 1 ust. 1 pkt 3 upol.

Dla porządku zaznaczyć należy, że majątkowy charakter podatku od nieruchomości wyraża się w tym, że ustawodawca, opodatkowując określone stany faktyczne, koncentruje się na samej własności lub posiadaniu określonych przedmiotów opodatkowania. W swej konstrukcji podatek ten nie nawiązuje do efektów ekonomicznych, co oznacza, że z punktu widzenia podatkowo-prawnego (podstawy opodatkowania i stawki podatkowej) nie jest ważna okoliczność, jak intensywnie wykorzystywany jest przedmiot opodatkowania oraz jakie (i czy w ogóle) przynosi to efekty finansowe. Dla celów podatku od nieruchomości nie ma zatem znaczenia, czy nieruchomość jest faktycznie w danym okresie czasu wykorzystywana do celów prowadzenia działalności gospodarczej. W orzecznictwie sądowym prezentowany jest pogląd, że przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 upol nie uzależnia opodatkowania nieruchomości od sposobu jej wykorzystywania przez podatnika (wyroki NSA z 20 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1888/07, 17 stycznia 2017 r., sygn. akt II FSK 3706/14)."

Z wykładnią tą w niniejszej skardze Strona nie polemizuje przyjmując ją jako treść skarżonego przepisu, który w związku z tym niezgodny jest z powołanymi na wstępie normami konstytucyjnymi.

W kontekście postawionego na wstępie zarzutu niekonstytucyjności tego przepisu, zawiera on istotną normę prawną: sprzedając działki gruntu wcześniej zakupionego jako całość na kredyt w celu uzyskania zarobku, w sposób powtarzalny, przy minimalnym poziomie zorganizowania (własne ogłoszenia internetowe o sprzedaży), Strona prowadziła działalność gospodarczą, co uniemożliwia potraktowanie tego przychodu jako przychodu ze źródła odpłatnego zbycia nieruchomości (art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a), a tym samym z wyłączenia z przychodu po upływie 5 lat od daty nabycia nieruchomości.

2. Zasada wyłączności ustawowej w zakresie obciążeń podatkowych w Konstytucji RP oraz poprawnej legislacji i pewności prawa.

Zgodnie z przepisem art. 84 Konstytucji RP Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Z kolei przepis art. 217 Konstytucji RP w sposób wyraźny stanowi, iż nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy. Obie wskazane normy konstytucyjne w sposób wyraźny wymagają, aby wszelkie regulacje przewidujące, czy to obciążenia o charakterze publicznym, czy też ulgi w podatkach, powinny być uregulowane w ustawie. W ugruntowanej linii orzeczniczej Trybunału Konstytucyjnego podatki są ciężarami publicznymi, o których mowa w przepisie art. 84 Konstytucji⁸.

„Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Oznacza to, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego wyraźnie upoważniającego do stanowienia przepisów ustawowych, konkretyzujących ten obowiązek. Nie oznacza to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego można traktować jako funkcjonujące równoległe i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów.

Zasadnicze, pierwszoplanowe znaczenie dla realizacji idei państwa prawnego w prawie podatkowym ma praworzędna, zgodna z Konstytucją, ingerencja państwa w stosunki majątkowe jednostki. Art. 217 Konstytucji określa, jakie elementy podatkowego stanu faktycznego wymagają regulacji ustawowej i narzuca ustawodawcy tryb regulowania kwestii podatkowych. Z art. 217 Konstytucji wynika, że ustawy powinny rozstrzygać przynajmniej, kto powinien płacić podatek (podmiot), jakie zjawiska życia społecznego i gospodarczego podlegają opodatkowaniu (przedmiot) oraz w jakiej wysokości podatek powinien być płacony. Końcowe fragmenty art. 217 Konstytucji nakazują też zachowanie formy ustawy dla normowania zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od opodatkowania. O ile w zakresie nakładania podatków, określania ich podmiotów, przedmiotów

⁸ Tak przykładowo w wyrokach: z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, z dnia 21 czerwca 2006 r., sygn. akt SK 22/03.

i stawek Konstytucja wymaga bezwzględnie regulacji ustawowej, o tyle w zakresie przyznawania ulg i umorzeń występuje pewne złagodzenie reżimu. W zakresie tych kwestii regulacja ustawowa musi objąć przynajmniej "zasady" przyznawania ulg i umorzeń oraz "kategorie podmiotów" zwolnionych od podatku. Trzeba podkreślić, że ustawodawca nie ma konstytucyjnego obowiązku wprowadzenia regulacji dotyczącej ulg, umorzeń i zwolnień. Nie wyklucza się możliwości rozwinęcia unormowania ustawowego w rozporządzeniu, ale tylko wydanym na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania a ponadto zawierającego wytyczne co do treści rozporządzenia (art. 92 ust. 1). (...)Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis ten powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw (K. 33/00)."⁹

Reguły poprawnej legislacji Trybunał konstytucyjny wywodzi z kolei z art. 2 Konstytucji RP: „Zasada ta - jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 lipca 2006 r., sygn. akt SK 43/04, publ. OTK-A 2006/7/89) - była już wielokrotnie przedmiotem rozważań Trybunału (m.in. w uchwale z dnia 8 marca 1995 r., sygn. W 13/94, publ. OTK w 1995 r., t. I, poz. 21 oraz w wyrokach: z dnia 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99, publ. OTK ZU nr 1/2000, poz. 2, z dnia 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, publ. OTK ZU nr 3/2001, poz. 51, z dnia 30 października 2001 r., sygn. K 33/00, publ. OTK ZU nr 7/2001, poz. 217, z dnia 9 kwietnia 2002 r. sygn. K 21/01, publ. OTK ZU nr 2/A/2002, poz. 17, z dnia 24 lutego 2003 r., sygn. K 28/02, publ. OTK ZU nr 2/A/2003, poz. 13 oraz z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. K 1/05, publ. OTK ZU nr 2/A/2006, poz. 18). Trybunał Konstytucyjny konsekwentnie reprezentuje stanowisko, że "z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Warunek jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy mogą oczekiwać stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była czytelna i pozwalała na ich wyegzekwowanie. Z zasady określoności wynika, że każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego - dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów".¹⁰ Wyczerpująco opisał to także w wyroku SK 18/09 również dotyczącym podatku dochodowego od osób fizycznych, w którym zresztą stwierdzono naruszenie tej zasady w ustawie z dnia 26 lipca 1991 r.: „Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady poprawnej legislacji, przypomnieć wypada przynajmniej niektóre wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego dotyczące tej zasady. W wyroku TK z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, stwierdzono: "W dotychczasowym

⁹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2002 r., sygn. a kt K 6/02, opubl. w OTK-A 2002/3/33.

¹⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 25 sierpnia 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 505/15.

orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wypowiadał się na temat tej zasady (...), konsekwentnie reprezentując stanowisko, że jest ona związana funkcjonalnie z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalala na ich wyegzekwowanie. Trybunał Konstytucyjny podkreślał przy tym, że omawiana zasada ma szczególnie doniosłe znaczenie w sferze praw i wolności. Zwłaszcza w przepisach podatkowych ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego, a podatnikom stwarzać niepewność co do ciężących na nich obowiązków. Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy założenia. Po pierwsze - każdy przepis ograniczający konstytucyjne wolności lub prawa winien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega ograniczeniom. Po drugie - przepis taki powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewniona była jego jednolita wykładnia i stosowanie. Po trzecie - przepis taki winien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca istotnie zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw".

Szczegółowej analizy wymogów wynikających z zasady poprawnej legislacji w obszarze prawa podatkowego, uwzględniającej dotychczasowy dorobek Trybunału Konstytucyjnego, dokonano ostatnio w wyroku z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71). W świetle tego orzeczenia, stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych (w tym wypadku możemy mieć do czynienia nie tylko z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, lecz także zasady podziału władzy, wyrażonej w art. 10 Konstytucji, skoro ostatecznie o treści obowiązujących uregulowań decydują tu nie organy upoważnione do tworzenia prawa, ale organy powołane do jego stosowania) bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Nie sposób przy tym in abstracto wyznaczyć granicę pomiędzy zwykłą a kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Ogólnie ujmując, wątpliwości interpretacyjne mogą być tolerowane w większym stopniu w prawie prywatnym (prawo cywilne, prawo rodzinne, prawo handlowe), a w mniejszym stopniu w prawie publicznym, przy czym w tym ostatnim wypadku rozróżnić należy między prawem administracyjnym, prawem podatkowym i prawem karnym, gdyż poziom wymaganej precyzji powinien wzrastać w każdej z kolejno wymienionych dziedzin prawa. Okoliczność ta jest konsekwencją odmiennego zakresu swobody interpretacyjnej w poszczególnych gałęziach prawa, wynikającego m.in. z różnego stopnia dopuszczalności postugiwania się w ich ramach funkcjonalnymi regułami wykładni w celu rozstrzygnięcia rozważanych wątpliwości.

Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa,

wywiezionej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej - ewentualnie - przez przepisy ustawy zasadniczej ustalające szczególne wymogi określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (prawo karne, prawo daninowe, ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie).

Należy przy tym stanowczo podkreślić, że również wówczas, gdy przedmiotem postępowania toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym są przepisy nieprecyzyjne czy niejednoznaczne, kontrola merytoryczna nie dotyczy sposobu stosowania danego uregulowania przez organy władzy publicznej, w tym przez sądy, lecz jego zgodności z normami hierarchicznie wyższymi. Skoro we wskazanym wypadku przedmiotem zastrzeżeń jest jakość budzących wątpliwości interpretacyjne przepisów prawnych, o uznaniu regulacji za zgodną bądź niezgodną z ustawą zasadniczą decyduje to, czy istnieje możliwość odtworzenia na jej podstawie norm prawnych jako wypowiedzi jednoznacznie nakazujących albo zakazujących określonym podmiotom, zwanym ich adresatami, by w pewnych okolicznościach podjęły jakieś działania albo zaniechały jakichś działań. Biorąc pod uwagę, że w rozważanej sytuacji nie istnieje inna metoda ustalenia, czy badane uregulowanie jest konstytucyjne, rozstrzygnięcie kwestii zgodności z ustawą zasadniczą z konieczności wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej interpretacji zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, z uwzględnieniem jednak stanowisk wypracowanych w praktyce, w tym przede wszystkim poglądów judykatury, a w szczególności orzecznictwa Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Działania tego rodzaju nie można w żadnym razie utożsamiać z dokonywaniem przez Trybunał powszechnie wiążącej wykładni aktów normatywnych.

Trybunał Konstytucyjny zauważył zarazem, że z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem, przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególnie wysoki standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana per analogiam bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię bądź zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo - jeśli pomimo

zachowania wymaganego standardu legislacyjnego - nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad *nullum crimen sine lege* czy *nullum tributum sine lege* (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich - w istotnym stopniu - praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej.

Trybunał Konstytucyjny przypominał również, że zgodnie z wymogami konstytucyjnymi niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Tym bardziej za niedopuszczalne uznać trzeba analogiczne stosowanie nieprecyzyjnych przepisów podatkowych czy też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów podatkowych, gdyby miało to na celu zwiększenie obowiązków podatkowych.

Trybunał Konstytucyjny zaznaczył, że - z zastrzeżeniem skarżonych przepisów prawnych - w dalszych rozważaniach dotyczących podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach, odwoływał się do u.p.d.o.f. i o.p. w wersjach aktualnie obowiązujących, co - mając na uwadze, iż ich podstawowe konstrukcje pojęciowe nie uległy zmianie na przestrzeni lat - nie wpłynęło na wynik prowadzonej analizy, a pozwoliło uniknąć niepotrzebnych komplikacji.

Mając na uwadze złożoność rozpatrywanej materii, należy uprzedzić, że w toku prowadzonej analizy zostało omówionych kilka zagadnień i związanych z nimi poważnych zastrzeżeń. Trybunał Konstytucyjny odniósł się, w kolejności, do następujących zagadnień: pojęcia przychodu nieznanego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych (w tym czynienia wydatków i gromadzenia mienia jako zewnętrznych znamion wystąpienia takiego przychodu oraz braku pokrycia w przychodach opodatkowanych i wolnych od opodatkowania), biegu terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych, ciężaru dowodu w postępowaniu dotyczącym wskazanego podatku, obowiązku przechowywania dokumentacji podatkowej, opodatkowania przychodów wynikających z czynności niemogących być przedmiotem prawnie skutecznej umowy oraz zbiegu instytucji ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych i określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych. Wskazane zagadnienia były wielokrotnie rozważane w praktyce organów podatkowych i w orzecznictwie sądów administracyjnych, chociaż należy zauważyć, że nie doprowadziło to do zadowalającego rozstrzygnięcia związanych z nimi wątpliwości. Z jednej strony niektóre szczegółowe problemy interpretacyjne (np. związane z biegiem terminu wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe w zakresie podatku od dochodów nieujawnionych) nie zostały należycie dostrzeżone, a z drugiej strony większość spornych kwestii rozstrzygnięto z naruszeniem zasady *in dubio pro tributario*, mającej konstytucyjne uzasadnienie.¹¹

¹¹ OTK-A 2013/6/80.

Z art. 2 Konstytucji RPO wynika również, iż „Zasada demokratycznego państwa prawnego oznacza również konieczność zapewnienia pewności co do prawa. Tym samym postępowania nadzwyczajne, mające służyć wzruszeniu ostatecznych decyzji i postanowień, mogą dotyczyć tylko najpoważniejszych wad tych aktów lub poważnych wad postępowania. Nie mogą one zastępować kontroli instancyjnej i prowadzić do ponownego rozpoznania sprawy.”¹²

3. Zasada równej ochrony praw majątkowych w Konstytucji RP.

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji RP zapewnia równą ochronę prawa własności i innych praw majątkowych oraz ich dziedziczenia. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 5 września 2006 r.: „konstytucyjne prawo własności zagwarantowane w art. 21 i art. 64 Konstytucji obejmuje m.in. uprawnienie do korzystania z rzeczy i do rozporządzania rzeczą, a także zakaz ingerencji innych podmiotów w sferę uprawnień właściciela. Prawo własności obejmuje w szczególności uprawnienie do swobodnego kształtowania stosunków prawnych dotyczących danej rzeczy oraz zbywania tej rzeczy na zasadach określonych w sposób wolny od ingerencji podmiotów trzecich.”¹³

Z kolei w cytowanym wyżej wyroku SK 18/09 Trybunał wskazał, iż „Należy zauważyć, że każdy z trzech ustępów art. 64 Konstytucji reguluje odmienny zakres zagadnień związanych z prawem własności. Art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym jej art. 64 ust. 2 doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. Zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności zostało uregulowane z kolei w art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty. Granice możliwych ograniczeń pozostałych praw majątkowych wynikają z art. 31 ust. 3 ustawy zasadniczej, z zastrzeżeniem, że omawiany przepis, w zakresie nieuregulowanym w jej art. 64 ust. 3, odnosi się również - jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego - do ingerencji w prawo własności.”

4. Uzasadnienie niezgodności skarżonej normy prawnej ze wskazanymi zasadami konstytucyjnymi.

W pierwszej kolejności zauważyć należy, iż norma, jak zawarta jest w skarżonym przepisie jest niezgodna z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi, gdyż nieznanym jest zakres tej regulacji, a definicja kluczowego pojęcia „względów technicznych” jest niejasna. Takie sformułowanie przepisu pozostaje nie do pogodzenia z zasadami prawidłowej legislacji, jakie obowiązują w demokratycznym Państwie Prawnym. Nie da się również ukryć, iż przyjęta przez Naczelny Sąd Administracyjny definicja wskazanego pojęcia, której Skarżący w tym miejscu nie kwestionuje, jest bardzo szeroka o faktycznie obejmuje przypadki posiadania nieruchomości, która w tym czasie nie nadaje się do gospodarczego, a nie nawet bezpiecznego czy legalnego¹⁴ wykorzystania.

¹² Wyrok NSA z dnia 5 października 2017 r., sygn. akt II FSK 1286/17.

¹³ Sygn. akt K 51/05, opubl. w OTK-A 8/2006.

¹⁴ Z uwagi na zagrożenie dla ludzi.

Skarżony przepis zawarty jest w artykule ustawy zawierającym tzw. słowniczek ustawowy, a więc w załączeniu mającym tłumaczyć pojęcia w niej używane. Przepis ten definiuje przy tym jednocześnie związek nieruchomości z działalnością gospodarczą, jak i zakres wyłączenia z opodatkowania - który jednak, jak pokazuje cytowany wywód NSA w skarżonym wyroku, wywieść można jedynie w drodze interpretacji tego przepisu.

Niniejsza sprawa, w której NSA wydał wyrok z dnia 16 maja 2018 r. jest tego najlepszym, ale nie jedynym przykładem negatywnych konsekwencji niedbałej redakcji art. 1a ust. 1 pkt 3 upol. Niedbałość i zbyt szeroki zakres tej regulacji¹⁵ - ale w odniesieniu do osób fizycznych - stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 13/15.

Niemożność rozstrzygnięcia w sposób jasny i klarowny, czy względy techniczne, o których mowa w skarżonym przepisie występują, czy nie, powoduje, że sądy zastępują Ustawodawcę w tym rozstrzygnięciu¹⁶, co jest niedopuszczalne w przyjętym w Polsce modelu źródeł prawa. Wynika to z opisanej redakcji art. 1a ust. 1 pkt 3 upol, który zamiast definiować kiedy nieruchomości nie są opodatkowane - niczego nie wyjaśnia.

W świetle zarówno art. 2, jak i art. 217 Konstytucji powoduje to poważne konsekwencje prawne, co wynika z konstrukcji opodatkowania nieruchomości należących do przedsiębiorców w zakresie kwestii w ogóle podlegania opodatkowaniu (w przypadku budowli), jak też wysokości tego opodatkowania (w przypadku nieruchomości). **To tylko podkreśla wagę problemu. Wniosek bowiem, czy dana nieruchomość podlega opodatkowaniu, ma najdalej idące konsekwencje prawne na gruncie tego podatku** - nie lekceważąc przy tym zagadnienia wysokości opodatkowania. Niepewność podatników, czy nieruchomości, których faktycznie nie mogą używać, nie mogą być już „wykorzystywane do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych” w rozumieniu skarżonego przepisu, czy nie, w istotny sposób narusza zasadę pewności prawa w kontekście także zobowiązań podatkowych. Jak bowiem zauważył Trybunał Konstytucyjny w wyroku SK 18/09: *„Z art. 2 Konstytucji wynika tym samym obowiązek ustawodawcy ukształtowania regulacji prawnych, które będą sprzyjały wygaszaniu - wraz z upływem czasu - stanu niepewności. Z aksjologii konstytucyjnej opartej na fundamencie przyrodzonej oraz niezbywalnej godności człowieka (art. 30 Konstytucji) wynika obowiązek tworzenia prawa zorientowanego na dobro każdej osoby ludzkiej. Chociaż nie wyklucza to ustanowienia adekwatnych i dolegliwych sankcji w razie naruszenia prawa, nie mogą one prowadzić do ekonomicznego uzależnienia jednostki od państwa.*

Trybunał zwrócił uwagę, że upływ czasu wywołuje w prawie podatkowym dwojaki rodzaj skutki, które nie są bez wpływu na ocenę konstytucyjności przepisów normujących powstawanie i egzekwowanie należności podatkowych.

Po pierwsze, jeżeli organy podatkowe w okresie biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie wykonywały w stosunku do podatnika żadnych czynności ukierunkowanych na kontrolę albo ewentualną egzekucję należności, upływ czasu może zasadnie wzmacniać

¹⁵ W postaci nieco zmodyfikowanej, ale w zakresie kwestionowanym zawierającą tą samą treść.

¹⁶ Por. zarówno orzecznictwo powołane w wyroku NSA w przedmiocie dochodów ze sprzedaży majątku, jak i niejednolitą linię orzecznictwa w przedmiocie dochodów z wynajmu.

domniemanie prawidłowości rozliczenia się podatnika z zobowiązania podatkowego. Należy przy tym zauważyć, że organy podatkowe dysponują szerokimi kompetencjami kontrolnymi.

Po drugie, długi termin przedawnienia, wyznaczający jednocześnie horyzont czasowy prowadzenia przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej postępowań względem podatników, może rodzić trudności w rzetelnym ich przeprowadzeniu, stając się w rezultacie swoistą pułapką również na uczciwych podatników. Z upływem lat coraz trudniej bowiem udowodnić pochodzenie majątku czy prawidłowość rozliczenia się z podatków. Racjonalny ustawodawca nie może bowiem wymagać od podatników przechowywania dokumentów i zabezpieczania dowodów wywiązywania się z obowiązków podatkowych przez nadmiernie długi czas. Im dłuższy będzie okres wymagalności należności, tym większe istnieje ryzyko, że rozwiązania prawa materialnego i procesowego związane z rozliczeniem i dochodzeniem zobowiązań podatkowych, odpowiadające standardom wynikającym m.in. z art. 2 Konstytucji w chwili powstania zobowiązania podatkowego oraz przez pewien czas potem, z biegiem lat - ze względu na wynikające z tego skutki choćby dla możliwości dowodowych - mogą przestać spełniać wymóg konstytucyjności. Wówczas narastać będzie ryzyko, że zbyt dużo osób, które nawet poprawnie rozliczyły się z ciężących na nich zobowiązań podatkowych, nie będzie w stanie udowodnić wielu okoliczności, ważnych dla oceny istnienia bądź nieistnienia zobowiązania.

Trzeba też zauważyć, że zbyt długi okres przedawnienia w prawie podatkowym nie stymuluje organów podatkowych do sprawnego podejmowania czynności sprawdzających i kontrolnych, zmierzających do wyegzekwowania należnych państwu podatków.

Trybunał Konstytucyjny przyjął w konsekwencji, że mimo braku konstytucyjnego prawa podmiotowego do przedawnienia, jak również ekspektatywy takiego prawa, ustawodawca powinien ukształtować mechanizmy prawa podatkowego w taki sposób, by w rozsądnym terminie doprowadziły one do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego bądź też wygaśnięcia prawa do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie. W szczególności dotyczy to sytuacji, gdyby w ustawowym okresie wymagalności podatku organy państwa, mając taką możliwość, nie podjęły żadnych czynności zmierzających do skutecznego wyegzekwowania daniny w należnej wysokości. W ocenie Trybunału, naruszenie konstytucyjnego obowiązku płacenia podatków - jakkolwiek naganne społecznie i sprzeczne z interesem publicznym - nie stanowi jednak wystarczającej przesłanki egzekwowania długu podatkowego przez dziesięciolecia. Stabilizacja stosunków społecznych, którą zapewnia przedawnienie, stanowi wymagającą uwzględnienia wartość konstytucyjną. Jest ona zakotwiczona w zasadzie bezpieczeństwa prawnego, wywodzonej z art. 2 Konstytucji.

Zawarte w omawianym orzeczeniu stanowisko Trybunału miało stanowić dla ustawodawcy wyraźne przypomnienie o konieczności przestrzegania gwarancyjnych wymogów wynikających z zasady demokratycznego państwa prawa w procesie stanowienia prawa podatkowego i kształtowania mechanizmów powstawania i egzekwowania danin publicznych." Wywody te dotyczyły przedawnienia zobowiązań podatkowych, ale odnieść je można wprost do kwestii w ogóle opodatkowania nieruchomości w **działalności gospodarczej**. Niejasne i nieznane kryteria wystąpienia „względów technicznych” i rozgraniczenia tak przedmiotowe i czasowe, kiedy one występują, a kiedy nie powodują stan niepewności prawnej dla podatników, którzy mogą opodatkowani za dowolne lata podatkowe w sytuacji faktycznej niemożności wykorzystywania nieruchomości.

Ani zatem przepis ten nie jest precyzyjny, nie określa jasnych ram przedmiotowych i czasowych do określenia, kiedy wyłączenie spod opodatkowania występuje, a kiedy nie. Zakres pojęcia wyłączającego spod opodatkowania jest tak

niejasny, że organy i sądy mają zupełną dowolność w orzekaniu, co pokazują przeczenia odmiennie kształtujące ten problem. Nieznany jest zatem zakres opodatkowania.

Zauważyć bowiem należy, iż w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 września 2015 r. o sygn. akt II FSK 1972/13, stwierdzono: „Formuła „nie jest i nie może być wykorzystywany” oznacza, że z woli ustawodawcy niemożność wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzonej działalności gospodarczej musi mieć charakter trwałości, a więc nie tylko nie może on być wykorzystywany obecnie, ale również potencjalnie w przyszłości. Względy techniczne muszą wykluczać możliwość użycia budynku, gruntu, budowli do celów jakiegokolwiek działalności gospodarczej (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 marca 2009 r., II FSK 1786/07, z dnia 7 grudnia 2012 r., II FSK 747/11, z dnia 20 grudnia 2012 r., II FSK 1877/11, z dnia 19 lipca 2013 r., II FSK 2188/11, z dnia 19 września 2014 r., II FSK 2361/12, wszystkie dostępne <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, dalej jako CBOSA). W wyroku z dnia 22 stycznia 2014 r., II FSK 130/12 (CBOSA) wskazano, że użycie w końcowej części art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wyrażenia „tej działalności” oznacza, że ustawodawca miał na myśli tę konkretną działalność, jaką prowadzi (prowadził) przedsiębiorca z wykorzystaniem przedmiotu opodatkowania. W orzecznictwie podkreśla się, że względy techniczne to okoliczności obiektywne, niezależne od woli przedsiębiorcy, powodujące zerwanie związku z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą z uwagi na techniczne uwarunkowania, stan techniczny nie pozwalający na użytkowanie przedmiotu opodatkowania (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 marca 2015 r., II FSK 395/13, CBOSA). Zwykle podkreśla się też, że nie mogą one mieć charakteru prawnego czy finansowego (tak w powołanym wyżej wyroku). W piśmiennictwie zauważono jednakże słusznie, że przyczyna zaistnienia stanu technicznego, uniemożliwiającego korzystanie z przedmiotu opodatkowania nie jest prawnie znacząca (W.Morawski (w:) Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz pod red. W.Morawskiego, Gdańsk 2009, s. 130-131). (...)Bez przebudowy lub adaptacji korzystanie z budynku lub budowli zgodnie z ich pierwotnym przeznaczeniem może być niemożliwe z uwagi na prawem określone warunki techniczne, przy czym niemożność ta ma charakter trwałości, nawet wówczas, gdy możliwe jest (technicznie) dostosowanie budynku do nowych, obowiązujących norm technicznych. Dopóki zmiany takie nie zostaną dokonane (niezależnie od powodów, dla których nie są dokonywane), to względy techniczne uniemożliwiają (w sposób obiektywny, niezależny od podatnika) korzystanie z budynku lub budowli do prowadzenia działalności gospodarczej. Istotna jest bowiem pierwotna przyczyna, która uniemożliwia korzystanie z przedmiotu opodatkowania, a nie następcze powody, dla których nie doprowadzono przedmiotu opodatkowania do stanu używalności.” Fakt, iż względy techniczne to takie, które są obiektywne w danym konkretnym stanie faktycznym potwierdzają również orzeczenia o sygn: I SA/Po 533/15, I SA/Po 215/15, I SA/Wr 1662/11, I SA/Łd 830/11 I SA/Sz 53/11. Również w dotychczasowym dorobku orzecznictwym wskazywano na to, że:

- pojęcie „względów technicznych” należy interpretować zgodnie z jego potocznym rozumieniem lub w odniesieniu do obiektów budowlanych, pomocniczo zgodnie z prawem budowlanym (zob. orzeczenie WSA w Łodzi z dnia 6 września 2011 r. sygn. akt I SA/Łd 830/11, WSA w Lublinie z dnia 23 marca 2011 r. sygn. akt I SA/Lu 834/10),
- okoliczności, które uniemożliwiają prowadzenie działalności gospodarczej, muszą mieć charakter obiektywny, a więc niezależny od woli przedsiębiorcy oraz trwałe, tzn. stanowić trwałą, choć **niekoniecznie nieodwracalną przeszkodę** w

prowadzeniu działalności gospodarczej (m.in. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 stycznia 2011 r. sygn. akt I SA/Wr 1662/11, WSA w Łodzi z dnia 6 września 2011 r. sygn. akt I SA/Łd 830/11, WSA w Szczecinie z 28 kwietnia 2011 r. sygn. akt I SA/Sz 53/11),

- Istnienie względów technicznych należy oceniać ad casum, tj. w odniesieniu do konkretnej sprawy, co oznacza, że okoliczności ich istnienia mogą być dowodzone wszelkimi środkami dowodowymi. Mogą nimi być zarówno orzeczenia organów nadzoru budowlanego, opinie biegłych, jak i inne dowody dopuszczone zgodnie z art. 180 Ordynacji podatkowej (por. wyrok NSA z dnia 7 października 2010 r. sygn. akt II FSK 2080/08, WSA w Łodzi z dnia 6 września 2011 r. sygn. akt I SA/Łd 830/11).

Nie można bowiem wymagać od Podatnika, jak podkreślił NSA w cytowanym wyroku, dokonywania remontu w roku podatkowym tylko po to aby płacić podatek większy lub w ogóle, tym bardziej, że Spółka złożyła wnioszek o rozbiórkę znacznej części z nich.

Nieznany podatnikom zakres przedmiotowo-czasowy opodatkowania nieruchomości wykorzystywanych w działalności gospodarczej, jaki określił Ustawodawca, nie mogą być uznane za zgodne z konstytucyjną zasadą państwa prawnego i zasady ochrony prawa własności. Jak bowiem czytamy w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 maja 2007 r.: *„Zaskarżony w niniejszym postępowaniu art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT jest właśnie przejawem tego rodzaju nadmiernego formalizmu prawnego ograniczającego swobodę kształtowania warunków umowy sprzedaży. W sprawie skarżącej nie było bowiem wątpliwości, że wcześniejsza zapłata została dokonana za konkretną, wystawioną później fakturę VAT RR, gdyż w treści tej faktury zamieszczono szczegółowe informacje identyfikujące dokonany przelew. Mimo to skarżąca została pozbawiona prawa do odliczenia podatku naliczonego tylko dlatego, że nie podała w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty numeru i daty wystawienia faktury VAT RR. Tym samym skarżąca, która w uzgodnieniu z rolnikiem zapłaciła przed odbiorem towaru i wystawieniem faktury, została przez ustawodawcę za takie działanie niejako ukarana. Taką regulację prawną należy uznać za sprzeczną z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Ustawodawca przekroczył bowiem w tym wypadku konieczny i racjonalny pułap wymagań formalnych stawianych podatnikowi, który pragnie skorzystać z obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Pozbawiając podatnika owego uprawnienia, naruszył tym samym istotę konstytucyjnego prawa własności.”*¹⁷

Niejasność i brak precyzji skarżonego przepisu, którego źródłem jest choćby wydane w niniejszej sprawie orzecznictwo, powoduje jego niezgodność zarówno z powołaną normą konstytucyjną, jak i z zasadą wynikającą z przepisu art. 84 i art. 217 Konstytucji. Jak bowiem stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 27 listopada 2007 r.: *„Trybunał Konstytucyjny podkreślał wielokrotnie w swoich orzeczeniach, że istotny brak precyzji przepisów prawnych, powodujący ich niejasność, prowadzi często do braku określoności tych przepisów, gdyż nie można na ich gruncie skonstruować precyzyjnych norm prawnych. Niejasność przepisów i nieprecyzyjność norm prawnych - podważają zaufanie obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. ”Teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą; niejasność przepisu w*

¹⁷ Sygn. akt SK 36/06, opubl. w OTK-A 2007/6/50.

praktyce oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo" - stwierdził Trybunał w wyroku z 20 listopada 2002 r. (sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83). Taki stan normatywny oznacza naruszenie zasady przyzwoitej legislacji oraz bezpieczeństwa prawnego obywatela, a przez to, naruszenie zasady ochrony zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, tj. zasad tkwiących w fundamentalnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego, zawartej w art. 2 Konstytucji. (...)Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał, jakie znaczenie ma naruszenie art. 2 Konstytucji na gruncie prawa podatkowego. Trybunał uzasadniał, że nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, wywodzony z tych zasad, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową.

W wyroku z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 (OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33) Trybunał podkreślił, że "naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań". A w wyroku z 4 kwietnia 2005 r., sygn. SK 7/03 (OTK ZU nr 2/A/2005, poz. 19) TK wskazał, że niejasność zwrotu: "przejęcie zakładu pracy na nowego pracodawcę", zamieszczonego w art. 23¹ § 1 kodeksu pracy, prowadzi do pominięcia elementu współodpowiedzialności dotychczasowego pracodawcy (Skarbu Państwa) i w rezultacie do niepewności następstw prawnych tej regulacji. Trybunał przypominał też, że "dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego" (zob. również wyroki: z 10 listopada 1998 r., sygn. K. 39/97, OTK ZU nr 6/1998, poz. 99; z 13 lutego 2001 r., sygn. K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30).

Trybunał zwracał w tym kontekście uwagę na szczególne znaczenie art. 84 Konstytucji stanowiącego, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Z treści normatywnych tego przepisu wynika również obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości. (...)Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciążących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku".¹⁸

W tym samym wyroku Trybunał Konstytucyjny opisał również, dlaczego niejasny i nieprecyzyjny przepis podatkowy niezgodny jest również z normami art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji RP. Wyrok ten dotyczył właśnie przedmiotu opodatkowania, a przepis art. 217 Konstytucji RP przewiduje zasadę wyłączności ustawowej także w tym zakresie: „Skarżący nie wskazał co prawda w petitum skargi konstytucyjnej art. 217 Konstytucji jako wzorca kontroli konstytucyjnej, jednakże wskazał go w uzasadnieniu. Zdaniem skarżącego "ustalona w Konstytucji wyłączność ustaw w sferze

¹⁸ Sygn. akt SK 39/06, opubl. w OTK-A 2007/10/127, Dz.U.RP 2007/225/1673.

regulacji dotyczących podmiotu, przedmiotu i stawki podatku, a co z tego wynika, obowiązków i praw podatnika, oznacza również niedopuszczalność formułowania przepisów w taki sposób, aby o ich znaczeniu i sposobie interpretacji decydować mogły dowolnie organy podatkowe, którym pozostawiono dowolność co do rozstrzygnięcia, co jest podstawą opodatkowania i co może być kosztem sprzedaży lub odpłatnego zbycia przy opodatkowaniu sprzedaży nieruchomości. Skarżący przy okazji tego zarzutu wskazuje art. 217 Konstytucji jako wzorzec kontroli konstytucyjnej, podkreślając, że "Konstytucja w art. 217 wyraża zasadę wyłączności ustawowej".

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

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

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że wyłączność drogi ustawowej w nakładaniu podatków służy stworzeniu silniejszej ochrony proceduralnej praw podatnika wobec organów władzy publicznej, a zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy rozumieć jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. W świetle orzecznictwa Trybunału, art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa (zob. wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41; zob także: W. Sokolewicz, uwagi do art. 217, [w:] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, red. L. Garlicki, t. IV, Warszawa 2005, s. 12-19).

Trybunał Konstytucyjny, w związku z rozpatrywaną sprawą, podtrzymuje powyższą linię orzecniczą. Trybunał pragnie podkreślić, że powyższa analiza dotycząca skutków niejasności i braku określoności art. 19 ust. 1 zdanie pierwsze ustawy dla oceny konstytucyjnej tego przepisu w świetle wzorców kontroli konstytucyjnej zawartych w art. 2 i art. 84 Konstytucji - znajduje odpowiednie zastosowanie w konfrontacji z wzorcem kontroli konstytucyjnej zawartym w art. 217. Niejasność i brak określoności zaskarżonego przepisu prowadzi do naruszenia fundamentalnej zasady zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającej z art. 2 Konstytucji. Prowadzi to również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego, w tym w szczególności przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, winny być precyzyjnie określone w ustawie. W zakresie konstytucyjnych wymogów obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217 Konstytucji, podobnie jak art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne.

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

Tym samym skarżony przepis nie spełnia ani kryteriów określonych w art. 2 Konstytucji, jak również art. 84 i 217 Konstytucji RP.

Nie negując zasady ponoszenia ciężarów publicznych określonych w ustawie (art. 84 Konstytucji) wskazać należy, iż podatek taki wpływa na majątek podatników, bo też podatek ten jest podatkiem od posiadania majątku. Istotą podatku od jest opodatkowanie niektórych jedynie nieruchomości przy zróżnicowaniu opodatkowania w sensie zarówno zakresu, jak i wysokości obciążenia podatkowego, z uwagi na wykorzystanie danych nieruchomości w działalności gospodarczej. W zakresie prowadzonej działalności gospodarczej zróżnicowanie opodatkowania ma swoje uzasadnienie w gospodarczym użytkowaniu nieruchomości. Tylko niekonstytucyjne rozszerzenie definicji względów technicznych pozwoliło na potraktowanie nieruchomości Spółki jako wykorzystywanych w działalności gospodarczej, choć faktycznie, jako rażące zawaleniem, do żadnych celów nie mogły być wykorzystane.

Nie do pogodzenia z konstytucyjną zasadą ochrony prawa własności jest takie szerokie ujęcie wykorzystania nieruchomości do działalności gospodarczej, aby można było do niej nieruchomość, którą tylko potencjalnie można przywrócić do użytku, a faktycznie nieużytkowaną. Zasad ponoszenia ciężarów publicznych daje bowiem Ustawodawcy prawo do opodatkowania fikcji w postaci uznania za „używanie” posiadania, a za „względy techniczne” uniemożliwiające takie użytkowanie wyłącznie sytuacje, gdy nieruchomości do użytku przywrócić nie można. Takie okoliczności nie uzasadniają tak daleko idącego ograniczenia prawa własności, ale definicja zawarta w skarżonym przepisie już niestety tak. Jest ona bowiem tak szeroka i niedoprecyzowana, że w zasadzie w prawie każdym przypadku można stwierdzić, że „względy techniczne” nie nastąpiły – chyba że budynek lub budowla zawała się już, czyli przestanie istnieć przedmiot opodatkowania. Podział na nieruchomości związane z działalnością gospodarczą i niezwiązane łagodzi zasadę ponoszenia ciężarów publicznych, która stanowi wyjątek od zasady ochrony prawa własności, a skarżony przepis ochronę własności praktycznie w całości wyłącza.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się powiązanie przedmiotowego obowiązku z prawami zapewnionymi podmiotom krajowym¹⁹. Jak podkreślał Trybunał: *„na wynikający z art. 84 Konstytucji obowiązek ponoszenia przez obywateli ciężarów i świadczeń publicznych, w tym określonych w ustawie podatków. Płacenie podatków jest zatem jedną z powinności obywateli wobec państwa. Każdy, z tej racji, że korzysta z różnorodnych form realizacji przez państwo zadań publicznych (np. zapewnienie bezpieczeństwa czy utrzymanie dróg) winien również uczestniczyć w ich finansowaniu. Dzięki obowiązkom podatkowym możliwe jest pełniejsze zabezpieczenie konstytucyjnych praw i wolności, w tym też prawa własności. W tym kontekście należy mówić o relacyjnych związkach praw i wolności obywatelskich oraz obowiązków. Stąd też także w Konstytucji prawa i obowiązki zamieszczone zostały w jednym rozdziale, co wskazuje na ścisły związek pomiędzy nimi. Nie jest bowiem możliwe realizowanie praw bez obowiązków koniecznych m.in. dla ich zabezpieczenia (i odwrotnie). W tym zatem sensie obowiązki (w tym obowiązek ponoszenia ciężarów publicznych) są konstytucyjnym korelatem praw. Bez obowiązków w stosunku do państwa (w tym obowiązków podatkowych) nie mogłaby istnieć państwowa ochrona prawa*

¹⁹ Por. K 15/98.

własności.”²⁰ Podkreśla się również, iż „W art. 84 Konstytucji sformułowana została zasada władztwa podatkowego, zgodnie z którą państwo ma prawo obciążania podmiotów znajdujących się w polu jego władzy w celu sfinansowania zadań państwa.”²¹

Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji wymaga, by własność i inne prawa majątkowe każdego podlegały równej dla wszystkich ochronie prawnej. Sytuacja podatników podatku od nieruchomości, którzy prowadzą działalność gospodarczą i posiadają nieruchomości niemożliwe do użytkowania jest gorsza od tych, którzy faktycznie wykorzystują swoje nieruchomości w tej działalności. Przyczyną owego pogorszenia jest sam fakt okoliczności posiadania nieruchomości, który jednak nie różni się z sposób istotny pomiędzy poszczególnymi podatnikami, którzy faktycznie mogą lub nie mogą ich wykorzystywać w działalności gospodarczej. Znajdujący się w odmiennej sytuacji podatnicy, korzystają z różnej ochrony prawnej w zakresie tak wysokości opodatkowania, jak i zakresu czasowego. Podatnicy, tacy jak Spółka, nie wiedzący czy „względy techniczne: już nastąpiły, czy też nie i od jakiego momentu są tak samo opodatkowani jak ci, którzy faktycznie mogą i wykorzystują nieruchomości w działalności gospodarczej. Podatnika takiego spotykają nieproporcjonalne dolegliwości, polegające na:

- a) nieograniczonym czasowo opodatkowaniu, oraz
- b) konieczności odprowadzenia podatku od nieruchomości, której nie może wykorzystywać, a nie zamierza ponosić wydatków na ich remont, bo złożyła wnioski o pozwolenie na rozbiórkę oraz
- c) konieczności zapłaty odsetek od tej zaległości.

Problem rozgraniczenia działalności gospodarczej od jej nieprowadzenia w stosunku do takich samych nieruchomości został już zauważony w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i oceniony jako niezgodny z Konstytucją właśnie w kontekście przepisów upol: „Powyższe rozróżnienie musi uwzględniać ustawodawca stanowiący przepisy prawa podatkowego, jeżeli nie chce narazić się na zarzuty naruszenia właściwej proporcji (art. 2 Konstytucji) pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) i zasady równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji). W przeciwnym razie dojdzie do sytuacji, jaka ma miejsce w rozpatrywanej sprawie. Skarżący małżonkowie, z których jedno jest przedsiębiorcą, nabyli grunt, który nigdy nie był i nie jest wykorzystywany na cele związane z działalnością gospodarczą, a mimo to zostali zobowiązani do zapłacenia podatku od nieruchomości według stawki przewidzianej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Organ podatkowy uznał, że prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą współposiadaczem przesądza o kwalifikacji prawnopodatkowej gruntu. Przyjęta interpretacja art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. prowadzi do pobierania od podobnych, z perspektywy konstytucyjnoprawnej, gruntów - faktycznie niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - podatku od nieruchomości w różnej wysokości. Niezależnie od sposobu wykorzystania gruntu, osoba fizyczna będąca przedsiębiorcą zapłaci podatek według wyższej stawki, jeżeli tylko prowadzi działalność gospodarczą. Natomiast osoba fizyczna nieprowadząca takiej działalności zapłaci podatek według stawki niższej. Każdy z tych podatników faktycznie nie wykorzystuje gruntu na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W takiej sytuacji status przedsiębiorcy

²⁰ Wyrok z dnia 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01.

²¹ Sygn. K 33/01.

(osoby fizycznej) nie ma związku ze sposobem wykorzystania przedmiotu opodatkowania i nie wpływa na wartość gruntu. W obu wypadkach grunt nie ma związku z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z tego względu, zdaniem Trybunału, samo prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną nie jest relewantne dla opodatkowania gruntu stawką podatkową od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (określoną w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.). Zważywszy na ratio stosowania podwyższonej stawki, jaką jest potencjalna możliwość uzyskiwania przychodów z wykorzystania danych gruntów, niezbędne jest ustalenie faktycznego sposobu wykorzystania opodatkowanego gruntu, którego współposiadaczem pozostaje osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą.”²²

Norma, wynikająca z tego przepisu powoduje, iż podatnicy tacy jak Spółka nie korzystają z takiej samej ochrony prawnej jak podatnicy, którym nie zakwestionowano faktu niemożliwości używania nieruchomości ze względów technicznych. Przepis skarżony był jednocześnie w związku z tym sformułowany w sposób nie powalający na jego jasne, niewątpliwie zastosowanie, gdyż w wielu podobnych sprawach orzeczenia były odmienne. Tym samym skarżony przepis nie spełnia ani kryteriów określonych w art. 2 Konstytucji, jak również art. 64 ust. 1-3 oraz art. 84 i 217 Konstytucji RP. Tak więc zaskarżony przepis prowadzi do dolegliwego, automatycznego pogorszenia sytuacji jego adresatów w porównaniu z innymi podatnikami, którzy w takich samych praktycznie okolicznościach (chęć zarobku, powtarzalność sprzedaży i pewien stopień zorganizowani) nie powoduje powstanie przychodu. Brak kryteriów rozgraniczenia kiedy zachodzą „względy techniczne”, a kiedy nie powoduje, że ciężar publiczny nakładany w jego ramach stanowi zbyt obszerny wyjątek od zasady ochrony prawa własności, naruszając także art. 2 Konstytucji RP: „Z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał w swoim orzecznictwie, iż powołane zasady mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela. Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych, Trybunał oceniał także niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. "Powoduje to bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących ten przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny (np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw, art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak z wyrażoną

²² Wyrok z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 13/15, OTK-A 2017/85 .

w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego" (wyrok TK z 30 października 2001 r., K 33/00, OTK ZU nr 7/2001, s. 1105)."²³

Takie niejednoznaczne brzmienie przepisu oznacza również naruszenie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, którą Trybunał Konstytucyjny rozumie następująco: „niezależnie od tego, czy prawodawca sformułował jednoznacznie określone przepisy prawne, czy też - uchylbiając zasadom techniki prawodawczej - swój zamiysł wyraził w sposób niejasny, w obu sytuacjach możliwe wydaje się wypracowanie stabilnego stanowiska organów i sądów dotyczącego wykładni danego uregulowania; w obu wypadkach jest również możliwe, że takie uregulowanie będzie z różnych względów interpretowane rozbieżnie, chociaż nie ulega wątpliwości, iż w razie zastosowania się przez prawodawcę do kanonu zasad legislacyjnych, ryzyko powstania rozbieżności jest zdecydowanie mniejsze. Zasadność przedstawionego stanowiska została już zresztą jednoznacznie potwierdzona w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego w odniesieniu do zasady poprawnej legislacji, przy czym - co oczywiste - zawarte w nim ustalenia można odnieść tym bardziej do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych.

Jak stwierdzono w wyroku o sygn. P 33/09, "z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana per analogiam bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię względnie zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednio uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo - jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego - nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie. Odmienne stanowisko prowadziłoby w wypadku podniesionych do rangi konstytucyjnej zasad nullum crimen sine lege czy nullum tributum sine lege (których komponentem jest zakaz wykładni przez analogię oraz zakaz wykładni rozszerzającej na niekorzyść podmiotów obowiązanych) do pozbawienia ich - w istotnym

²³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 45/02, OTK-A 2004/4/30.

stopniu - praktycznego znaczenia w zakresie związanym z kontrolą konstytucyjności prawa. Nie trzeba przy tym przekonywać, że ustalenie, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z omawianym wypadkiem niekonstytucyjności, wymaga przeprowadzenia przez Trybunał Konstytucyjny samodzielnej wykładni zakwestionowanych przepisów i porównania jej wyników ze stanowiskiem wypracowanym przez organy władzy publicznej". W omawianym wyroku podkreślono przy tym, że podjęte rozstrzygnięcie nie skutkuje niedopuszczalnością zbadania konstytucyjności skarżonych regulacji w kontekście tego samego zarzutu, "jeśli w drodze trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni zostanie im ostatecznie nadane znaczenie sprzeczne z ustaleniami poczynionymi przez Trybunał Konstytucyjny, co powodowałoby usankcjonowanie analogicznego bądź rozszerzającego stosowania u.p.o.l. na niekorzyść podatników. W praktyce orzeczniczej Trybunału miała już zresztą miejsce sytuacja, gdy - ze względu na możliwość zinterpretowania określonego przepisu prawnego w sposób odpowiadający standardom wyznaczonym przez ustawę zasadniczą - stwierdzono jego zgodność z Konstytucją, a następnie na skutek przesądzenia w praktyce stosowania prawa konstytucyjnie nieakceptowalnego rozumienia tego przepisu orzeczono, że narusza on ustawę zasadniczą (zob. orzeczenia TK dotyczące art. 401¹ kodeksu postępowania cywilnego w dawnym brzmieniu: wyrok z 2 marca 2004 r., sygn. SK 53/03, OTK ZU nr 3/A/2004, poz. 16, oraz wyrok z 27 października 2004 r., sygn. SK 1/04, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 96)".

Jeszcze dobitniej myśl tę wyrażono w wyroku o sygn. SK 18/09, w którym podkreślono, że: "w wypadku regulacji niejasnych i nieprecyzyjnych władza prawodawcza nie może pozostawać bezczynna, oczekując na wypracowanie określonych rozwiązań w praktyce. Jako odpowiedzialna za obowiązujący stan prawny, ma ona obowiązek monitorowania sposobu stosowania stanowionych przez nią przepisów prawnych oraz eliminowania obarczających je wad, które ujawniają się w toku rozstrzygania określonych spraw. Zagadnienie to ma szczególne znaczenie wówczas, gdy na bazie niejednoznacznych regulacji kwestie sporne są przesądzane na niekorzyść jednostek. W takich sytuacjach nawet ugruntowana i jednolita praktyka orzecznicza nie niweluje zastrzeżeń związanych z naruszeniem zasady demokratycznego państwa prawnego". Nawet zatem jeżeli uznać takie rozumienie względów technicznych jakie w sprawie Spółki przyjęły Sądy administracyjne obu instancji, to jednak jego niejasne, szeroki i nierozgraniczone od innych źródeł przychodów rozumienie, nie pozwala na stwierdzenie jego konstytucyjności także w świetle zasady szczególnej określoności regulacji daninowych. To co bowiem niniejsza sprawa udowadnia, to właśnie brak szczególności w zakresie tej pojęcia. To zaś prowadzi do jedyne go możliwego rozstrzygnięcia, które zresztą zauważył NSA w innym ze swoich rozstrzygnięć: „Nie można zaakceptować sytuacji, w której w celu zapewnienia szczelności systemu podatkowego organy podatkowe w drodze wykładni prawa dokonują za ustawodawcę korekty unormowań podatkowych. Działania takie - zgodnie z art. 217 Konstytucji RP - należą do sfery wyłącznej kompetencji organów władzy ustawodawczej. Ponieważ powołany przepis, interpretowany łącznie z art. 2 i art. 7 Konstytucji RP, stanowi w polskim systemie prawa podatkowego fundament ochrony jednostki przed przejawami arbitralności władz podatkowych, należy mu przyznać bezwzględne pierwszeństwo w sytuacji kolizji z art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji RP. To władza publiczna, a nie podległe jej podmioty, musi ponosić konsekwencje niedoskonałego ukształtowania regulacji podatkowej.”²⁴

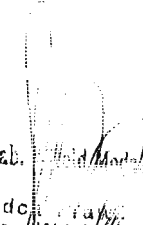
²⁴ Wyrok z dnia 27 kwietnia 2017 r., sygn. akt II FSK 828/15.

Z tych względów, kierując się wykładnią prawa podatkowego dokonaną przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2004 r.²⁵, zaskarżony przepis uznać należy za niezgodny z: art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Jednocześnie pragnę wskazać, iż w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego nie budzi wątpliwości możliwość orzekania w przedmiocie nieobowiązującego brzmienia przepisu, jeżeli wywołuje ona skutki prawne dla skarżącego – jak to miało miejsce w niniejszej sprawie.

Załączniki:

- 1) pełnomocnictwo;
- 2) kopia wyroków NSA wraz z uzasadnieniem;
- 3) kopia wyroków WSA wraz z uzasadnieniem;
- 4) kopia decyzji Organu II instancji,
- 5) kopia decyzji Organu I instancji,
- 6) dokument potwierdzający datę odbioru ostatecznego rozstrzygnięcia
- 7) 5 (odpisów) odpisów skargi wraz z załącznikami (odpisami pełnomocnictw oraz wyrokami).

Prof. dr hab.  Mioduski
Rada
Nr wpisu/WA/WA-3954

²⁵ Sygn. Akt SK 22/03, opubl. w OTK-A 6/2004.