



PK VIII TK 70.2019

(SK 40/19)

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku z dołączoną do skargi konstytucyjnej N

sp. z o.o. z siedzibą w W. – celem łącznego rozpoznania – skargą konstytucyjną Q Sp. z o.o. w D. o stwierdzenie, że „art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991r. o podatkach i opłatach lokalnych 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 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”

– 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. z 2019 r., poz. 2393) –

przedstawiam następujące dodatkowe stanowisko w niniejszej sprawie:

- 1) przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jednolity: Dz.U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.), 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), obowiązującym od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2015 r., w zakresie, w jakim określa przesłankę wyłączenia przedmiotu opodatkowania z kategorii gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej poprzez formułę, że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 2 w związku z art. 2, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;**

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

UZASADNIENIE

Skarga konstytucyjna Q Sp. z o.o. w D. (dalej: Skarżąca lub Spółka) została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Skarżąca złożyła do Wójta Gminy D deklaracje dotyczące podatku od nieruchomości za rok 2011, 2012 i 2013 r., w których jako przedmiot opodatkowania wskazała:

- grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej o powierzchni m²;
- budynki mieszkalne o powierzchni m²;
- budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej o powierzchni m²;
- pozostałe budynki o powierzchni m² oraz
- budowle o wartości zł.

Wójt Gminy D, decyzją z dnia czerwca 2015 r., określił Spółce wysokość zobowiązania w podatku od nieruchomości w kwotach: zł za 2011 r.; zł za 2012 r. oraz zł za 2013 r.

Decyzja ta została utrzymana w mocy decyzją Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K (dalej: SKO) z dnia września 2015 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w S, wyrokiem z dnia stycznia 2016 r., oddalił skargę Spółki na przedmiotową decyzję SKO.

Spółka wniosła skargę kasacyjną od tego wyroku, w której zarzuciła m.in. naruszenie przepisów prawa materialnego poprzez błędną wykładnię przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach

lokalnych (adres publikacyjny w dacie wydania decyzji przez SKO: Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.; aktualny adres publikacyjny: tekst jednolity – Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm., dalej: u.p.o.l.), polegającą na zawężającym rozumieniu użytego w tymże przepisie pojęcia *względy techniczne*.

Naczelny Sąd Administracyjny, wyrokiem z dnia maja 2018 r., oddalił skargę kasacyjną Spółki.

W uzasadnieniu wyroku NSA podniósł m.in., iż w stanie faktycznym sprawy rozpoznawanej przez tenże Sąd jedna z płaszczyzn sporu sprowadza się do wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., tj. ustalenia znaczenia użytego w tymże przepisie wyrażenia *względy techniczne*. *Bezspornie bowiem jego interpretacja decyduje o tym, czy stan faktyczny sprawy będzie odpowiadał przesłance negatywnej zawartej w definicji nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Kwestia ta rzutuje również na zastosowaną przez organy w sprawie stawkę podatkową, tj. od działalności gospodarczej. NSA stwierdził, iż organy podatkowe zasadnie uznały, że stan techniczny budynków nie pozwala na zastosowanie wyłączenia przedmiotowego, o którym mowa w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. in fine ze względu na sposób, w jaki zinterpretowały pojęcie „względy techniczne”. NSA uznał, że Sąd I instancji, dokonując w tym zakresie kontroli zgodności z prawem zaskarżonej przez Spółkę decyzji, prawidłowo ocenił wykładnię i zastosowanie przez organy podatkowe przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. NSA za błędny uznał pogląd wyrażony przez Spółkę w skardze kasacyjnej, zgodnie z którym pod użytym w tym przepisie pojęciem *względy techniczne* należy rozumieć *takie względy techniczne, które w danym momencie (roku podatkowym) powodują, że podatnik nie korzysta z budynku i obiektywnie nie może z niego korzystać, a niekoniecznie musi to być wynikiem przeszkody nieodwracalnej w przyszłości*. NSA podzielił przyjęte w orzecznictwie sądowoadministracyjnym stanowisko, że pod tym pojęciem należy rozumieć okoliczności obiektywne, trwałe, nieusuwalne, niezależne od przedsiębiorcy, nieograniczone przy tym jedynie do danego roku podatkowego.*

Faktyczne niewykorzystanie nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej nie stanowi zatem wystarczającej okoliczności do uznania, że nieruchomość ta nie jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Warunkiem koniecznym dla zastosowania wyłączenia przedmiotowego, o którym mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., jest, aby nieruchomość nie mogła być wykorzystywana ze względów technicznych. NSA podkreślił, iż *względy techniczne* muszą przy tym wyłączać możliwość wykorzystania nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej w sposób trwały. *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.(...). NSA stwierdził, iż, w stanie faktycznym rozpoznawanej przez ten Sąd sprawy, [n]iewykorzystanie nieruchomości ze względu na konieczność przeprowadzenia remontu ma charakter tymczasowy i usuwalny, niepodyktowany względami technicznymi, lecz ekonomicznymi. 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. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.*

W skardze konstytucyjnej Skarżąca zakwestionowała konstytucyjność przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w jego brzmieniu obowiązującym *do końca 2015 r.*

W *petitum* skargi konstytucyjnej jako wzorce kontroli wskazano, występujące w różnych konfiguracjach, przepisy art. 2, art. 64 ust. 1, ust. 2 i ust. 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

Skarżąca zarzuciła kwestionowanemu przepisowi 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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, pkt II, str. 3), podnosząc przy tym, iż nie kwestionuje wykładni tegoż przepisu przyjętej przez NSA w wyroku z dnia 10 maja 2018 r., na kanwie którego skierowała skargę konstytucyjną, oraz że przyjmuje ją jako treść skarżonego przepisu, który w związku z tym niezgodny jest z powołanymi na wstępie normami konstytucyjnymi (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 5).

Skarżąca wskazała m.in., że norma prawna zawarta w zaskarżonym 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* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 10). Przyjęta zaś przez NSA definicja tegoż pojęcia *jest bardzo szeroka i faktycznie obejmuje przypadki posiadania nieruchomości, która w tym czasie nie nadaje się do gospodarczego, a nie nawet bezpiecznego czy legalnego wykorzystania* (tamże). Skarżąca zwróciła uwagę, iż *kwestionowany przepis definiuje jednocześnie związek nieruchomości z działalnością gospodarczą, jak i zakres wyłączenia z opodatkowania – który jednak, jak pokazuje cytowany (na str. 3 i 4 uzasadnienia skargi konstytucyjnej, przyp. własny) wywód NSA w skarżonym wyroku, wywieść*

można jedynie w drodze interpretacji tego przepisu (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 11).

W ocenie Skarżącej, 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 rozstrzygnięciu, 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 (tamże). Skarżąca stwierdziła, iż 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 (tamże). Niejasne i nieznane kryteria „względów technicznych” i rozgraniczenia tak przedmiotowe i czasowe, kiedy one występują, a kiedy nie powodują stan niepewności prawnej dla podatników, którzy mogą (być, przypis. własny) opodatkowani za dowolne lata podatkowe w sytuacji faktycznej niemożności wykorzystywania nieruchomości (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 12). Według Skarżącej, zaskarżony przepis nie jest precyzyjny. Nie określa jasnych ram przedmiotowych i czasowych pozwalających na ustalenie, kiedy wyłączenie spod opodatkowania podatkiem od nieruchomości występuje, a kiedy nie (tamże). Nieznany jest zatem zakres opodatkowania. Organy podatkowe i sądy mają więc w tym zakresie zupełną dowolność w orzekaniu.*

Skarżąca wskazała, iż *nieznany podatnikom zakres przedmiotowo-czasowy opodatkowania nieruchomości wykorzystywanych w działalności gospodarczej, jaki określił Ustawodawca, nie może być uznany za zgodny z konstytucyjną zasadą państwa prawnego i zasadą ochrony prawa własności (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 14). Zarzuciła, że niejasność i brak precyzji kwestionowanego przepisu powoduje jego niezgodność z normami*

z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. Powołała przy tym obszernie fragmenty uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06 (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127) [*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 14 – 16].

Skarżąca podkreśliła, że podatek od nieruchomości wpływa na prawo własności podatników, gdyż jest podatkiem od posiadanego przez nich majątku. Jego istotą jest opodatkowanie jedynie niektórych 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 opodatkowanie 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 grożące zawaleniem, do żadnych celów nie mogły być wykorzystane* (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 17).

W ocenie Skarżącej, niezgodne z konstytucyjną zasadą ochrony prawa własności jest takie szerokie ujęcie wykorzystania nieruchomości do działalności gospodarczej, aby można było do tej kategorii zaliczyć nieruchomość faktycznie nieużytkowaną, którą tylko potencjalnie można przywrócić do użytku. *Zasada 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* (tamże). Definicja ta ma być bowiem tak szeroka i niedoprecyzowana, że prawie w każdym przypadku można stwierdzić, że nieruchomość nie spełnia względów technicznych, o jakich mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Skarżąca zwróciła przy tym uwagę, iż podział na

nieruchomości związane i niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej łagodzi zasadę ponoszenia ciężarów publicznych, która stanowi wyjątek od zasady ochrony prawa własności. Zaskarżony przepis praktycznie w całości wyłącza zaś tę ochronę.

W odniesieniu do zarzutu naruszenia przez zaskarżoną regulację przepisu art. 64 ust. 2 Konstytucji, Skarżąca podniosła, iż *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 w sposób istotny pomiędzy poszczególnymi podatnikami, którzy faktycznie mogą lub nie mogą ich wykorzystywać w działalności gospodarczej. Znajdujący się w odmiennych sytuacjach 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 (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 18). W ocenie Skarżącej, norma wynikająca z zaskarżonego przepisu powoduje, że 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 pozwalający na jego jasne, niewątpliwe zastosowanie, gdyż w wielu podobnych sprawach orzeczenia były odmiennie. 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 (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 19).*

Skarżąca podkreśliła, iż podatnicy tacy jak Spółka ponoszą nieproporcjonalne dolegliwości, polegające na: braku ograniczenia czasowego

opodatkowania podatkiem od nieruchomości; konieczności zapłacenia podatku od nieruchomości, której nie mogą wykorzystywać, a nie zamierzają ponosić wydatków na ich remont w związku z wystąpieniem o rozbiórkę; konieczności zapłaty odsetek od zaległości podatkowej z tytułu nieuiszczenia tego podatku.

W ocenie Skarżącej, *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* (tamże). Przytoczyła przy tym fragment uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 kwietnia 2004 r., sygn. K 45/02 (OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 30), odnoszący się do zasady poprawnej legislacji wynikającej z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego.

Skarżąca podkreśliła, iż niejednoznaczne brzmienie kwestionowanego przepisu oznacza naruszenie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, przytaczając przy tym m.in. fragmenty uzasadnień wyroków Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71) oraz 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80) [*vide* – uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 20 i 21]. Skarżąca stwierdziła ponadto, że [*n*]awet zatem jeżeli uznać takie rozumienie względów technicznych jakie w sprawie Spółki przyjęły Sądy administracyjne obu instancji, to jednak jego niejasne, szerokie 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 tego pojęcia (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 21). Według Skarżącej, prowadzi to do sytuacji, w której organy podatkowe w drodze wykładni prawa dokonują korekty unormowania podatkowego, co – zgodnie z art. 217 Konstytucji – należy do wyłącznej kompetencji ustawodawcy. W skardze konstytucyjnej przytoczono w tym miejscu fragment uzasadnienia wyroku NSA z dnia kwietnia 2017 r.,

sygn. II FSK 828/15 (Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych), dotyczący niezgodności z Konstytucją działań organów podatkowych, które w celu zapewnienia szczelności systemu podatkowego dokonują za ustawodawcę korekty unormowań podatkowych.

Podsumowując argumentację powołaną w skardze konstytucyjnej, Skarżąca stwierdziła: *[z] tych względów, kierując się wykładnią prawa podatkowego dokonaną przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 21 czerwca 2004 r. (sygn. SK 22/03, OTK ZU nr 6/A/2004, poz. 59 – przyp. własny), zaskarżony przepis uznać należy za niezgodny z: art. 2, art. 32, art. 64 ust. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji (uzasadnienie skargi konstytucyjnej, str. 22).*

W niniejszej sprawie w *petitum* skargi konstytucyjnej jako przedmiot kontroli został wskazany przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym *do końca 2015 r.*

W tym kontekście 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).

Zgodnie z art. 133 § 1 zdanie pierwsze ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm., dalej: p.p.s.a.), *sąd wydaje wyrok po zamknięciu rozprawy na podstawie akt sprawy, chyba że organ nie wykonał obowiązku, o którym mowa w art. 54 § 2.* Sąd administracyjny rozpatruje zatem sprawę na podstawie stanu faktycznego i prawnego istniejącego w dniu wydania zaskarżonego aktu (czynności) [*vide* – wyroki NSA z dnia: 25 maja 2005 r., sygn. OSK 1660/04, LEX nr 238563; 23 stycznia 2007 r., sygn. II FSK 72/06, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 3 czerwca 2009 r., sygn. II FSK 258/08, LEX nr 511306; 24 sierpnia 2010 r., sygn. II FSK 586/09, LEX nr 737633; 5 lipca

2016 r., sygn. II GSK 357/15, LEX nr 2101967; 17 marca 2020 r., sygn. II GSK 1523/19, LEX nr 2906085 oraz T. Woś, komentarz do art. 133, [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, T. Woś (red), H. Knysiak-Sudyka, M. Romańska, 2016 r., Wolters Kluwer).

Omawiany wcześniej wyrok NSA z dnia maja 2018 r., będący, w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji, orzeczeniem ostatecznie rozstrzygającym o konstytucyjnych prawach Skarżącej, w związku z którym skierowała Ona skargę konstytucyjną, dotyczył – jak już wskazano – rozpoznania skargi kasacyjnej od wyroku sądu I instancji oddalającego skargę na decyzję SKO w K z dnia września 2015 r., utrzymującą w mocy decyzję Wójta Gminy D z dnia czerwca 2015 r., określającą wysokość zobowiązania Skarżącej w podatku od nieruchomości za lata 2011, 2012 i 2013.

Zgodnie z zasadą *tempus regit actum*, wyrażoną w cytowanym wyżej art. 133 § 1 p.p.s.a., podstawą wydania wskazanego wyroku NSA (w tym aspekcie, w którym Skarżąca zarzuciła naruszenie swoich konstytucyjnych praw) był więc art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu nadanym temu przepisowi 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, dalej: ustawa zmieniająca) wprowadzającą go do systemu prawnego.

W tym brzmieniu przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. obowiązywał od dnia 1 stycznia 2003 r. do dnia 31 grudnia 2015 r. 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 dalszej części niniejszego stanowiska mowa będzie o przepisie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w brzmieniu nadanym ustawą zmieniającą.

W niniejszej sprawie konieczne jest także odniesienie się do zakresu, w jakim Skarżąca kwestionuje konstytucyjność przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. zawiera definicję pojęcia gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na potrzeby tej ustawy.

W świetle tej definicji, zasadniczo wszystkie przedmioty opodatkowania podatkiem od nieruchomości należy traktować jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, o ile są w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.

Zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. definicja określa również wyjątki od tej zasady, kiedy wyłączona jest możliwość zakwalifikowania przedmiotu opodatkowania będącego w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą do kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (*vide* – P. Boroszowski, K. Stelmaszczyk, *Komentarz do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych*, [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*. Wolters Kluwer, 2016 r., komentarz do art. 1a).

W świetle przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., jednym z owych wyjątków było wyłączenie przedmiotu opodatkowania z kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, kiedy przedmiot ten nie jest i nie może być wykorzystywany w tej działalności ze *względów technicznych*.

Przyjęta w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. konstrukcja tego wyłączenia oznacza, że zaistnienie *względów technicznych* jest niezbędnym warunkiem do stwierdzenia, czy dany przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być

wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej. Zastosowanie tej regulacji wymaga więc dwóch określonych czynności, tj. – z jednej strony – stwierdzenia *względów technicznych*, z drugiej zaś – oceny ich wpływu na przedmiot opodatkowania w takim sensie, czy jest i może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej pomimo ich zaistnienia (*vide* – P. Boroszowski, K. Stelmaszczyk, *op. cit.*). Zastosowana konstrukcja powoduje, iż pojęcie *względy techniczne* nie może być interpretowane w oderwaniu od pozostałej części art.1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Konieczne jest uwzględnienie brzmienia tego przepisu w części zawierającej sformułowanie *przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych* (*vide* – R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska 2020 r., komentarz do art. 1a).

W niniejszej sprawie, w oparciu o *petitum* oraz uzasadnienie skargi konstytucyjnej, przy zastosowaniu *zasady falsa demonstratio non nocet*, zasadne jest przyjęcie, iż Skarżąca kwestionuje konstytucyjność przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zakresie, w jakim określa przesłankę wyłączenia przedmiotu opodatkowania z kategorii gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej poprzez formułę, że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych.

Przed merytoryczną oceną zasadności tego zarzutu konieczne jest rozważenie kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności owego merytorycznego rozpoznania sprawy 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. Trybunału Konstytucyjnego rozpoznającego 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. Z uwagi na to, że przepisy nie określają terminu wyłączającego możliwość badania dopuszczalności skargi konstytucyjnej, wymóg badania ujemnych przesłanek wydania orzeczenia, pociągających za sobą obligatoryjne umorzenie postępowania, jest aktualny przez cały czas rozpoznania tej skargi (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 14 listopada 2007 r., sygn. SK 53/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 139; 29 stycznia 2014 r., sygn. SK 9/12, OTK ZU nr 1/A/2014, poz. 8; 5 lipca 2017 r., sygn. SK 8/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 54; 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; 16 lipca 2020 r., sygn. SK 15/18, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 29).

Zauważ trzeba, iż w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej (*vide* – cytowany wcześniej fragment ze str. 22 tegoż uzasadnienia) Skarżąca zarzuciła kwestionowanej regulacji naruszenie wzorca z art. 32 Konstytucji.

W skardze konstytucyjnej brak jest jednak jakiegokolwiek argumentacji odnoszącej się do tego zarzutu.

W zakresie dotyczącym zarzutu niezgodności zaskarżonej regulacji z art. 32 Konstytucji skarga konstytucyjna nie spełnia więc wymogów formalnych określonych w art. 53 ust. 1 pkt 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W tym zakresie postępowanie w niniejszej sprawie podlega zatem umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, wobec niedopuszczalności wydania wyroku.

W niniejszej sprawie, w oparciu o *petitum* oraz uzasadnienie skargi konstytucyjnej, zasadne jest przyjęcie, iż – w zakresie, w jakim podlega ona merytorycznemu rozpoznaniu – Skarżąca podnosi zarzuty niezgodności kwestionowanej regulacji z art. 64 ust. 1 i ust. 2 w zw. z art. 2, art. 64 ust. 3, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji.

Analiza treści skargi konstytucyjnej wskazuje przy tym, iż, w istocie, Skarżąca zarzuca kwestionowanej regulacji przede wszystkim niezgodność z zasadą dostatecznej określoności przepisów prawa podatkowego (wywodzoną z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady poprawnej legislacji oraz z art. 84 i art. 217 Konstytucji), co prowadzić ma do naruszenia Jej prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji), zasady równej ochrony praw majątkowych (art. 64 ust. 2 Konstytucji) oraz dopuszczalności ustanawiania regulacji podatkowych oraz ograniczenia prawa własności jedynie w ustawie (art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji).

Źródła niekonstytucyjności Skarżąca upatruje bowiem w wadliwym, w Jej ocenie, ukształtowaniu przesłanki wyłączającej przedmiot opodatkowania z kategorii gruntów, budowli i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na skutek – jak już wskazano – niedostatecznej określoności użytego w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. sformułowania *przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych*.

Według Skarżącej, wskazana niedookreśloność zaskarżonej regulacji powodować ma, iż w praktyce regulacja ta jest interpretowana w sposób zawężający, ograniczający możliwość wyłączenia przedmiotu opodatkowania z kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Innymi słowy, ograniczać ma możliwość uznania nieruchomości za niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej ze *względów technicznych*. Brak wskazanego wyłączenia prowadzi zaś do uznania gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego

podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą za związane z prowadzeniem tej działalności, w następstwie czego opodatkowane zostają one podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem podwyższonych stawek tego podatku przewidzianych dla tej kategorii nieruchomości – co z kolei powoduje uszczerbek w stanie majątkowym podatników (którzy płaciliby mniejszy podatek od nieruchomości niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z uwagi na niższe stawki podatkowe stosowane przy tychże nieruchomościach).

W ocenie Skarżącej, niedookreśloność kwestionowanej regulacji powodować ma też, iż w praktyce orzeczniczej przyjmuje się taką jej wykładnię, przy której nieruchomości faktycznie niewykorzystywane w prowadzeniu działalności raz są – na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości – uznawane za związane z prowadzeniem tej działalności, a innym razem nie. Innymi słowy, mogą być dowolnie kwalifikowane przez organy podatkowe jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, mimo określonego stanu technicznego wskazującego, iż faktycznie nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia tej działalności. Według Skarżącej, brak precyzyjnego określenia w przepisie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. *względów technicznych* uniemożliwia zatem jednoznaczne zróżnicowanie – w oparciu o to kryterium – nieruchomości, które nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej (a tym samym nie mogą zostać zakwalifikowane jako nieruchomości związane z działalnością gospodarczą), oraz nieruchomości mogących być wykorzystywanymi do prowadzenia tej działalności (które kwalifikowane są do kategorii związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej). W konsekwencji przedsiębiorcy (inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą) posiadający nieruchomości faktycznie niewykorzystywane w prowadzeniu działalności gospodarczej są opodatkowani podatkiem od nieruchomości z zastosowaniem podwyższonych stawek tego podatku, tj. tak samo jak ci, którzy mogą i faktycznie wykorzystują posiadane nieruchomości

w prowadzeniu tej działalności – co stanowić ma naruszenie konstytucyjnej zasady równej ochrony prawa własności.

Według Skarżącej, niedookreśloność kwestionowanej regulacji i wynikająca z tego dowolność organów ją stosujących prowadzi ma również do dokonywania przez nie, w drodze wykładni tejże regulacji, swoistej jej korekty i zastępowania w tym przedmiocie ustawodawcy – co naruszać ma konstytucyjne zasady ustanawiania regulacji podatkowych oraz dopuszczalności ograniczenia prawa własności jedynie w drodze ustawy.

Wyrażona w art. 2 Konstytucji zasada poprawnej (prawidłowej) legislacji obejmuje między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów. Określoność prawa jest jedną z najważniejszych zasad drugiego stopnia, która wywodzona jest z zasady prawidłowej legislacji (*vide* – W. Sokolewicz, M. Zubik, komentarz do art. 2, [w:] L. Garlicki i M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom I, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016 r., str. 145).

Norma konstytucyjna nakazująca zachowanie odpowiedniej określoności regulacji prawnych nakłada na ustawodawcę obowiązek jej optymalizacji w procesie stanowienia prawa. Ustawodawca powinien dążyć do możliwie maksymalnej realizacji wymogów składających się na tę zasadę. Tym samym stopień określoności konkretnych regulacji podlega każdorazowej relatywizacji w odniesieniu do okoliczności faktycznych i prawnych, jakie towarzyszą podejmowanej regulacji. Relatywizacja ta stanowi naturalną konsekwencję nieostrości języka, w którym redagowane są teksty prawne, oraz różnorodności materii podlegającej normowaniu.

Z tego powodu na ustawodawcy ciąży obowiązek tworzenia przepisów prawa możliwie najbardziej określonych w danym wypadku, zarówno pod względem ich treści, jak i formy.

Na oba wymiary określoności prawa składają się kryteria w postaci precyzyjności i jasności przepisu oraz jego legislacyjna poprawność.

Przez precyzyjność regulacji prawnej należy rozumieć możliwość dekodowania z przepisów jednoznacznych norm prawnych (a także ich konsekwencji) za pomocą reguł interpretacji przyjmowanych na gruncie danej kultury prawnej. Innymi słowy, nakaz określoności przepisów prawnych powinien być rozumiany jako wymóg formułowania przepisów w taki sposób, aby zapewniały dostateczny stopień precyzji w ustaleniu ich znaczenia i skutków prawnych. Precyzyjność przepisu przejawia się w konkretności regulacji praw i obowiązków, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie.

Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego prawodawcy mają prawo oczekiwać stanowienia norm niebudzących wątpliwości co do nakładanych obowiązków lub przyznawanych praw. Niejasność przepisu w praktyce oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo. Stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań, jest naruszeniem Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 stycznia 2019 r., sygn. K 1/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 6 i 16 lipca 2020 r., sygn. P 19/19, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 32 oraz powołane w nich wcześniejsze orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego).

W prawie daninowym gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikające z zasady poprawnej legislacji, ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90; 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127; 10 września 2010 r., sygn. P 44/09, OTK ZU nr 7/A/2010,

poz. 68; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71; 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2).

Przepis art. 84 Konstytucji stanowi, iż *[k]ażdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.*

Przepis ten formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego. Ma też istotne znaczenie z punktu widzenia zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych, która wymaga w szczególności, aby jednostka знаła treść i wysokość ciążących na niej obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie tych obowiązków. Z treści normatywnej art. 84 Konstytucji wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU Nr 4/A/2007, poz. 37; 29 listopada 2017 r., sygn. P 9/15, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 78; 18 kwietnia 2018 r., sygn. K 52/16, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 28).

Zgodnie z art. 217 Konstytucji, *[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 myśl tego przepisu, wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 lipca 2011 r., sygn. K 10/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 56 i 29 listopada 2017 r., sygn. P 9/15, *op. cit.*).

W wyroku z dnia 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06 (*op. cit.*), Trybunał zaakcentował komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeżeli chodzi o konstytucyjne wymogi ciążące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał

relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daninowego, stwierdzając między innymi: *Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie zwracał uwagę, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi konstytucyjny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenie ma ponadto art. 84 Konstytucji (...). 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 wyroku z dnia 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06 (*op. cit.*), Trybunał wskazał zaś, że niejasność i brak określoności przepisu, naruszające zasadę zaufania obywateli do państwa i prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji, prowadzą również do naruszenia art. 217 Konstytucji, w świetle którego wymienione tam elementy obowiązku podatkowego winny być precyzyjnie określone w ustawie. Trybunał podkreślił, że, w zakresie konstytucyjnych wymogów dotyczących obowiązku podatkowego, art. 2 i art. 217, podobnie jak art. 2 i art. 84 Konstytucji, są komplementarne.

W odniesieniu do art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji zauważyć ponadto trzeba, że w niniejszej sprawie przepisy te mogą być uznane za dopuszczalne wzorce kontroli, gdyż występują w związku z przepisami art. 64 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 Konstytucji, będącymi źródłem praw podmiotowych podlegających ochronie w trybie skargi konstytucyjnej.

W sprawach inicjowanych skargą konstytucyjną, zawarte w ustawie zasadniczej normy ogólne, określające konstytucyjne zasady ustrojowe, czy też adresowane do ustawodawcy normy narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia, mogą bowiem stanowić niejako pomocniczy wzorzec kontroli,

przy wskazaniu innej naruszonej normy konstytucyjnej, kiedy w sposób jasny i niebudzący wątpliwości z ich naruszeniem wiąże się naruszenie konstytucyjnych wolności lub praw podmiotu wnoszącego tę skargę – wtedy zatem, gdy podmiot ten odwołuje się do owych ogólnych klauzul dla uzupełnienia lub wzmocnienia argumentacji dotyczącej naruszenia praw i wolności statuowanych w innym przepisie konstytucyjnym (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU nr 1/B/2009, poz. 23; 31 marca 2016 r., sygn. Ts 382/15, OTK ZU z 2016 r., seria B, poz. 294; 2 czerwca 2020 r., sygn. Ts 143/18, OTK ZU z 2020 r., seria B, poz. 306 oraz 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; 28 czerwca 2018 r., sygn. SK 4/17, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 43). Podmioty wnoszące skargę konstytucyjną są więc uprawnione do skonstruowania zarzutów naruszenia ich konstytucyjnych praw lub wolności przez regulację podatkową, z odwołaniem się do zasady prawidłowej legislacji z art. 2 oraz szczególnej określoności regulacji podatkowych, wywodzonej z art. 84 i art. 217 Konstytucji (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, *op. cit.*; 6 grudnia 2016 r., sygn. SK 7/15, OTK ZU z 2016 r., seria A, poz. 100; 3 lipca 2019 r., sygn. SK 16/17, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 47), a taki charakter mają zarzuty Skarżącej dotyczące naruszenia prawa własności przez kwestionowane uregulowanie.

Przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji 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. Z przepisu tego 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. Ochrona zapewniana majątkowym prawom podmiotowym musi być realna. Kryterium weryfikacji tej cechy jest skuteczność realizacji określonego prawa podmiotowego w konkretnym otoczeniu systemowym, w którym ono funkcjonuje (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K. 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 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; 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 68).

Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji, *[w]łasność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.*

Przepis ten nie stanowi jedynie zasady ustrojowej, lecz wyraża zasadę równości jako normę prawa przedmiotowego, jak i szczególnego rodzaju prawo podmiotowe, tj. prawo do równej dla wszystkich ochrony prawnej własności, innych praw majątkowych oraz dziedziczenia. Jest to prawo podmiotowe w tym sensie, że nie tylko rodzi po stronie ustawodawcy obowiązek zapewnienia wszystkim równości wobec prawa, ale wyposaża także podmioty w uprawnienie do żądania równej ochrony wymienionych w tymże przepisie praw. Ścisłe powiązanie równej dla wszystkich ochrony prawnej z prawem własności, innymi prawami majątkowymi i prawem dziedziczenia powoduje, że tak pojmowana równość staje się nieodłącznym aspektem prawa podmiotowego, bez którego prawa z art. 64 ust. 2 Konstytucji pozbawione zostałyby swojej istoty. Równość, o której mowa w tym przepisie ustawy zasadniczej, nie ma zatem charakteru abstrakcyjnego. Odnosi się do konkretnych, wymienionych w nim praw i do zapewnienia im takiej właśnie, równej ochrony. Na gruncie art. 64 ust. 2 Konstytucji można wskazać dwa aspekty ochrony konstytucyjnych praw

majątkowych z punktu widzenia podmiotowego. Po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo majątkowe, bez względu na posiadane cechy osobowe czy inne szczególne przymioty. Po drugie, ochrona praw podmiotowych musi być równa dla wszystkich. Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji nie tylko zatem nawiązuje do zasady równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, że wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 19 grudnia 2002 r., sygn. K 33/02, OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 97; 6 października 2004 r., sygn. SK 23/02, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 89; 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10; 11 maja 2010 r., sygn. SK 50/08, OTK ZU nr 4/A/2010, poz. 34; 23 października 2012 r., sygn. SK 11/12, OTK ZU nr 9/A/2012, poz. 107; 25 września 2014 r., sygn. SK 4/12, OTK ZU nr 8/A/2014, poz. 95; 13 października 2015 r., sygn. P 3/14, OTK ZU nr 9/A/2015, poz. 145; 27 lutego 2018 r., sygn. SK 25/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 11; 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, OTK ZU z 2019 r., seria A, poz. 68 oraz L. Garlicki, M. Zubik [red.], *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, tom II, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016 r., str. 610). Przepis art. 64 ust. 2 Konstytucji zawiera jedno ze szczegółowych odniesień ogólnej zasady równości do poszczególnych dziedzin życia społecznego. Przepis ten powinien być interpretowany w bliskim związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, bo wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne (*vide* – wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 grudnia 2019 r., sygn. P 13/18, *op. cit.*).

Odnosząc się do podniesionego w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia art. 64 ust. 3 Konstytucji, zauważyć należy, iż przepis ten wyraża w sposób jednoznaczny i wyraźny konstytucyjną podstawę dla wprowadzania ograniczeń prawa własności.

Wzorzec z art. 64 ust. 3 ustawy zasadniczej określa przesłanki dopuszczalności ograniczenia własności o charakterze formalnym (dopuszczalność ograniczenia 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; 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).

Zarzuty Skarżącej dotyczące niezgodności zaskarżonej regulacji z art. 64 ust. 1 w zw. z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji należy uznać za niezasadne.

Oceniając konstytucyjność kwestionowanej regulacji w kontekście zachowania konstytucyjnych standardów określoności przepisów prawa podatkowego, podnieść trzeba, 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 konkretnego 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.

Nie każdy zatem stopień nieokreśloności przepisów rodzi konieczność orzeczenia ich niekonstytucyjności. Pozbawienie mocy obowiązującej przepisu z powodu braku wymaganej określoności powinno być stosowane dopiero wtedy, gdy nieprecyzyjność lub niejasność są tak daleko idące, że powstających na tym tle wątpliwości interpretacyjnych nie da się usunąć, stosując reguły prawa ogólnie przyjęte w danym systemie prawnym.

Podkreślić przy tym trzeba (w szczególności w kontekście podniesionych w niniejszej sprawie zarzutów nieokreśloności), że każdy akt prawny (czy konkretny przepis prawny) zawiera pojęcia o mniejszym lub większym stopniu nieokreśloności. Nieostrość czy nieokreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego. Zwroty niedookreślone zawarte są bowiem w klauzulach, których celem jest umożliwienie organom stosującym prawo uwzględnienia wielości okoliczności faktycznych i uczynienie tego prawa wrażliwym na zachodzące w rzeczywistości stany faktyczne, a przez to przyczyniać się może do pełniejszego wyrażenia w trakcie stosowania prawa wartości, które wynikają z zasady państwa prawnego. Zachowanie elastyczności języka prawnego niekiedy jest zatem konieczne dla zapewnienia efektywności regulacji. Stopień określoności konkretnych regulacji podlega więc każdorazowej relatywizacji w odniesieniu do okoliczności faktycznych i prawnych, jakie towarzyszą podejmowanej regulacji. Relatywizacja ta stanowi naturalną konsekwencję nieostrości języka, w którym redagowane są teksty prawne, a także różnorodności materii podlegającej normowaniu. Zasada określoności nie oznacza bezwzględnego zakazu posługiwania się w tekście prawnym zwrotami i wyrażeniami niedookreślonymi albo klauzulami generalnymi i chociaż nakazuje stosowanie tego typu zwrotów, wyrażań i klauzul z ostrożnością, to nie da się ich całkowicie wyeliminować (*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; 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2; 16 lipca 2020 r., sygn. P 19/19, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 32). Przesłanką stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu jest więc tylko takie uchybienie rudymentalnym kanonom techniki prawodawczej, ujmowanym w postaci zasad przyzwoitej legislacji, które powoduje dowolność albo brak możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji. Nie oznacza to przy tym, że każdy przepis, przy interpretacji którego podmiot stosujący prawo jest zmuszony sięgnąć do pozajęzykowych metod wykładni, jest automatycznie niezgodny z art. 2 Konstytucji (*vide* – postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 kwietnia 2004 r., sygn. SK 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36 i 3 kwietnia 2017 r., sygn. P 17/16, OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 23).

Podkreślić też trzeba, że nawet występujące w praktyce trudności interpretacyjne (w tym fakt ukształtowania się w praktyce zróżnicowanej interpretacji) dotyczące poszczególnych przepisów prawa, same w sobie, nie świadczą jeszcze o naruszeniu przez te przepisy zasad prawidłowej legislacji, w szczególności zaś nakazu określoności przepisów prawa, w tym także przepisów prawa podatkowego. Przyjęcie bowiem poglądu, że niezgodna z zasadami prawidłowej legislacji jest norma prawna, przy której stosowaniu w praktyce występują wątpliwości czy różnice interpretacyjne, prowadziłyby do niezrozumiałej kazuistyki obowiązującego prawa ze wszelkimi ujemnymi tego konsekwencjami oraz do utożsamiania pojęcia *przepis prawny* z pojęciem *norma prawna*. Pozbawienie mocy obowiązującej przepisu z powodu jego niejasności 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* – postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 3 kwietnia 2017 r., sygn.

P 17/16, *op. cit.* oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 3 listopada 2004 r., sygn. K 18/03, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 103; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103; 16 czerwca 2008 r., sygn. P 37/07; OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 80; 4 listopada 2010 r., sygn. P 44/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 97; 30 listopada 2011 r., sygn. K 1/10, OTK ZU nr 9/A/2011, poz. 99). Dopiero jeżeli dana regulacja okaże się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnione jest stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji będącej komponentem zasady zaufania jednostki do państwa i prawa (art. 2 Konstytucji), wzmocnionej – ewentualnie – przez przepisy Konstytucji ustalające szczególne wymogi co do określoności przepisów prawnych w niektórych gałęziach prawa czy w odniesieniu do niektórych zagadnień (*vide* – wyroki Trybunału Konstytucyjnego z dnia: 5 maja 2004 r., sygn. P 2/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 39; 9 października 2006 r., sygn. K 12/06, OTK ZU nr 9/A/2006, poz. 120; 12 grudnia 2006 r., sygn. P 15/05, OTK ZU nr 11/A/2006, poz. 171; 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, *op. cit.*; 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, *op. cit.*; 8 lipca 2014 r., sygn. K 7/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 69; 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, *op. cit.*).

W tym kontekście stwierdzić należy, iż brak jest podstaw do przyjęcia, że zaskarżona regulacja jest niejasna i nieprecyzyjna w stopniu naruszającym konstytucyjne standardy określoności przepisów szeroko rozumianego prawa daninowego.

Podnieść trzeba, że w orzecznictwie sądownoadministracyjnym dominująca jest linia, zgodnie z którą przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. definiuje *względny techniczny* jako trwały, odnoszony do teraźniejszości i przyszłości, stan niemożności wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej, który to stan nie został spowodowany działaniem podatnika. 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. *Względy techniczne* oznaczają więc 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. *Względy techniczne*, o których mowa w zaskarżonym przepisie, muszą mieć więc jednocześnie charakter nieusuwalny. Podkreślano przy tym, 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*. Ze zwrotu tego wynika bowiem wyraźnie, że nie chodzi o jakąś przemijającą przeszkodę w korzystaniu z posiadanych gruntów, budynków i budowli. 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. Wskazywano, że *względy techniczne* dotyczą więc jedynie możliwości wykorzystywania konkretnego przedmiotu opodatkowania i są okolicznością faktyczną wynikającą bezpośrednio ze stanu technicznego tego przedmiotu powodującego zerwanie jego związku z działalnością gospodarczą. *Względy techniczne*, w rozumieniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., to bowiem takie, które mają tego rodzaju związek z przedmiotem opodatkowania, że ze swej natury nie jest i nie może być on wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej.

W orzecznictwie wskazuje się przy tym, iż za przyjęciem, 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, przemawia również *ratio legis* wprowadzenia kwestionowanej regulacji. Podnosi się, że owo *ratio legis*

wynikało z przyjęcia przez ustawodawcę za zasadne zmniejszenia obciążeń podatkowych tych podmiotów, które nie mogą wykorzystywać przedmiotów opodatkowania dla celów gospodarczych z przyczyn całkowicie od owych podmiotów niezależnych, a związanych z naturą danego przedmiotu opodatkowania. Podkreśla się przy tym, iż pojęcie *względy techniczne* powinno być interpretowane – co do zasady – zgodnie z potocznym jego rozumieniem. W odniesieniu zaś do obiektów budowlanych, pomocniczo – odpowiednio – należy stosować przepisy prawa budowlanego.

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym pojęcie *względy techniczne* 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.

Pojęcie *względy techniczne* nie obejmuje zaś swoim zakresem technologicznych, ekonomicznych, jak również finansowych i prawnych przyczyn braku możliwości wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej.

W szczególności do względów technicznych, o których mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., nie zalicza się okoliczności ściśle związanych z autonomiczną decyzją podatnika o sposobie wykorzystania posiadanych środków finansowych. Fakt, że właściciel nieruchomości nie wykańcza jej bądź nie remontuje, wyłączając ją tym samym z gospodarczego wykorzystania, nie wpływa w żaden sposób na zakres jego obowiązku podatkowego. Wyłączenie, o jakim mowa w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., nie obejmuje też sytuacji, gdy brak możliwości wykorzystania nieruchomości dla celów działalności gospodarczej wynika ze

względów organizacyjnych leżących po stronie podatnika (*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; 6 czerwca 2014 r. sygn. akt II FSK 271/14, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 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; 10 maja 2016 r. sygn. akt II FSK 836/14, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 9 maja 2017 r., sygn. II FSK 504/15, LEX nr 2323436; 6 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK 1300/15; 14 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK 1474/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 18 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 3566/15, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 24 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 117/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 22 lutego 2018 r., sygn. II FSK 337/16, LEX nr 478297; 6 lipca 2018 r., sygn. II FSK 2030/16, LEX nr 2527231; 12 lipca 2018 r., sygn. akt II FSK 1731/16, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 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; 5 sierpnia 2020 r., sygn. I FSK 1561/18, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 9 września 2020 r., sygn. II FSK 1539/18 i II FSK 1540/18; 16 października 2020 r., sygn. II FSK 1728/18, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych; 26 listopada 2020 r., sygn. II FSK 1482/20, LEX nr 3103897 i wyroki WSA: w Rzeszowie – z dnia 8 października 2020 r., sygn. I SA/Rz 432/20 i w Białymstoku – z dnia 20 października 2020 r., sygn. I SA/Bk 669/20; Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Należy ponadto zwrócić uwagę, iż w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest stanowisko, zgodnie z którym, przy akceptacji wskazanej, utrwalonej linii orzeczniczej dotyczącej wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zaskarżonym w niniejszej sprawie zakresie, przyjmuje się za nieuprawnione twierdzenie, że tylko *względy techniczne*, których w ogóle nie można wyeliminować, uzasadniają zastosowanie niższej stawki podatku od nieruchomości. W tym kontekście wskazuje się, że każdorazowo, biorąc pod uwagę stopień dewastacji obiektów, należy weryfikować, czy rzeczywiście zwykłe prace remontowe lub adaptacyjne nie doprowadzą do pojawienia się *nowej jakości budowlanej* (nowego budynku). W przeciwnym razie w żadnym przypadku nie można byłoby przyjąć, że zachodzą *względy techniczne* wyłączające dopuszczalność zakwalifikowania nieruchomości do kategorii związanych z działalnością gospodarczą, gdyż potencjalnie w wyniku większych lub mniejszych działań podatnika każdy stan faktyczny pozwalałby końcowo na doprowadzenie każdego obiektu do stanu, który umożliwia wykorzystanie go do prowadzenia działalności gospodarczej. Wskazuje się przy tym, iż wynik wykładni przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie może doprowadzić do takiego wniosku, gdyż wykluczałoby to faktycznie zastosowanie przedmiotowego wyłączenia. Brak możliwości wykorzystania budynków do prowadzenia działalności gospodarczej i w konsekwencji uznanie, że zachodzą *względy techniczne*, może mieć miejsce wówczas, gdyby stan techniczny obiektów wykluczał ich wyremontowanie, w takim znaczeniu, że zakres niezbędnych prac prowadziłby w istocie nie tyle do wyremontowania istniejącego budynku, ale do powstania nowego (*vide* – wyroki NSA z dnia 8 września 2016 r., sygn. II FSK 2085/14 i 16 października 2020 r., sygn. II FSK 1728/18, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych). Przy badaniu istnienia przesłanki w postaci *względów technicznych* uniemożliwiających prowadzenie działalności gospodarczej, nie jest zatem wystarczające poprzestanie na ustaleniu, że remont lub modernizacja w odniesieniu do konkretnego budynku jest możliwy pod

względem technicznym, lecz należy również zbadać zakres prac, których wykonanie pozwoli na umożliwienie korzystania z budynku w celu prowadzenia w nim działalności gospodarczej. Jeżeli prace takie obejmują swoim zakresem odbudowę zniszczonego budynku, to ich efektem będzie powstanie nowego budynku. Nie będzie to zatem wykonanie koniecznych napraw wynikających z bieżącej eksploatacji budynku i utrzymania go w należyтым stanie technicznym, czy też wykonanie prac przystosowujących budynek do zmienianego zakresu prowadzonej działalności gospodarczej. Odtworzenie substancji budynku uznać należy jako odbudowę zniszczonego budynku, co z kolei prowadzi do przyjęcia, że w sprawie wystąpiły *względy techniczne* uniemożliwiające opodatkowanie budynku stawkami, jak dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (*vide* – wyroki NSA z dnia: 10 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1972/13; 10 stycznia 2018 r., sygn. akt II FSK 3197/15; 16 października 2020 r., sygn. II FSK 1728/18, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych).

Reasumując, w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych wykładnia przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w zaskarżonym w niniejszej sprawie zakresie, nie budzi istotnych rozbieżności interpretacyjnych.

Ewentualne wątpliwości dotyczące stosowania tej regulacji są zaś rozwiązywane w procesie wykładni dokonywanej przez sądy administracyjne, przy zastosowaniu przyjętych w polskiej kulturze prawnej metod wykładni przepisów prawa. Zastosowanie tych reguł wykładni pozwala przy tym na wyeliminowanie tychże wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organy stosujące kwestionowany przepis decyzji o charakterze arbitralnym. Ewentualne wątpliwości interpretacyjne związane ze stosowaniem zaskarżonej regulacji, wynikające z nieokreśloności użytych tam pojęć, nie mają zatem charakteru kwalifikowanego.

Jak podnosi się w piśmiennictwie, *decydujące znaczenie przy definiowaniu terminu „względy techniczne” miała przesłanka trwałości. Przesłankę tę można było bez trudu wyczytać z tekstu ustawy, jeśli nie tylko brało*

się pod uwagę zwrot „nie może być” w sposób wyrwany z kontekstu, lecz także zestawiało się ze sobą dwa zwroty „nie jest” i „nie może być”. Odczytując wolę ustawodawcy zawartą w tak zestawionych wyrażeniach, wyraźnie można zobaczyć, iż przeszkody, które nie pozwalają na eksploatację przedmiotu opodatkowania (budynku), musiały istnieć w danym momencie, ale również powinny mieć charakter trwały. Przesłanka trwałości ze swej istoty odnosiła się do przyszłości, co było ewidentne, i rozważania natury semantycznej nie zmieniają tego faktu (vide – R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz, op. cit.*).

Kwestionowana regulacja jest więc sformułowana w taki sposób, iż możliwe jest odtworzenie z jej treści normy prawnej w drodze dopuszczalnych metod wykładni. Zarzucana w skardze konstytucyjnej jej niedookreśloność nie powoduje w praktyce orzeczniczej dowolności bądź braku możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji.

Należy przy tym podkreślić, że rozstrzygnięcia w przedmiocie uznania, czy budynki, budowle, grunty ze względów *technicznych* nie są lub nie mogą być wykorzystywane w prowadzeniu działalności gospodarczej, wydawane są na tle skomplikowanych, zindywidualizowanych i zróżnicowanych stanów faktycznych.

Użycie przez ustawodawcę w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nieostrego pojęcia *względów techniczne* umożliwia więc organom stosującym tenże przepis uwzględnienie owych różnorodnych stanów faktycznych występujących w praktyce, a tym samym pozwala na efektywne stosowanie zaskarżonego przepisu.

Organy stosujące kwestionowaną regulację, z uwagi na zasygnalizowaną nieostrość użytych w niej przez ustawodawcę sformułowań, istotnie dysponują pewnym marginesem swobody w zakresie dotyczącym oceny zaistnienia wskazanej w owej regulacji przesłanki wyłączającej określony przedmiot

opodatkowania podatkiem od nieruchomości z kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Przedmiotowa ocena jest uzależniona od poczynionych, w konkretnych sprawach, ustaleń faktycznych dotyczących przedmiotu opodatkowania. Wymaga więc każdorazowej wnikliwej analizy całokształtu okoliczności faktycznych sprawy.

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 ze względów technicznych (*vide* – R. Dowgier, *Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., SK 13/15, LEX/el*).

Wskazać ponadto trzeba, że w skardze konstytucyjnej nie przedstawiono dowodów, aby niemożliwe było usunięcie skutków ewentualnej niejasności zaskarżonej regulacji w drodze jej wykładni w orzecznictwie sądowym.

Niedookreśloność pojęć użytych przez ustawodawcę w kwestionowanej regulacji nie wyłącza też możliwości jej interpretacji – przy zastosowaniu metod wykładni przyjętych w polskim systemie prawnym – w sposób zgodny z Konstytucją.

Brak jest zatem podstaw do uznania, iż przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w zaskarżonym zakresie, narusza konstytucyjne standardy określoności przepisów prawa podatkowego wynikające z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W związku z tym niezasadny jest zarzut, iż zaskarżona regulacja, na skutek swojej nieokreśloności (w której – co należy ponownie podkreślić – Skarżąca przede wszystkim upatrywała źródła niekonstytucyjności tejże regulacji) prowadzić może do ingerencji w prawa majątkowe podatników podatku od nieruchomości niezgodnej z art. 64 ust. 1, ust. 2 i ust. 3 Konstytucji.

W odniesieniu do zarzutu naruszenia wzorca z art. 64 ust. 2 Konstytucji zauważyć należy w szczególności, iż – co wynika z przedstawionego

orzecznictwa sądów administracyjnych – brak jest podstaw do przyjęcia, że, w wyniku nieokreśloności przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zaskarżonym zakresie, w praktyce orzeczniczej doszło do ukształtowania się takiej jego wykładni, przy której nieruchomości faktycznie niewykorzystywane w działalności gospodarczej – na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości – raz są uznawane za związane z prowadzeniem tej działalności, a innym razem nie. Innymi słowy, wykładni umożliwiającej dowolne kwalifikowane przez organy podatkowe nieruchomości do kategorii związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, mimo określonego stanu faktycznego wskazującego, iż nieruchomości te rzeczywiście nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia tej działalności gospodarczej.

Kwestionowana regulacja nie prowadzi zatem do sytuacji, w której – na skutek braku precyzyjnego określenia pojęcia *względny techniczne* jako kryterium umożliwiającego rozróżnienie przedmiotów opodatkowania niezaliczanych do kategorii niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i przedmiotów opodatkowania zaliczanych do tej kategorii – podmioty posiadające nieruchomości faktycznie niewykorzystywane w prowadzeniu działalności gospodarczej i nienadające się do takiego celu traktowane byłyby tak samo jak podmioty posiadające nieruchomości, które są lub mogą być przez te podmioty faktycznie wykorzystywane w prowadzeniu tej działalności, tj. opodatkowane podatkiem od nieruchomości, którego wysokość ustalana jest przy zastosowaniu podwyższonych stawek tego podatku przewidzianych dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Dodać należy, że Skarżąca nie wykazała też, aby zaskarżona regulacja w praktyce powodowała wydawanie, w takich samych stanach faktycznych, odmiennych rozstrzygnięć w przedmiocie niezakwalifikowania przedmiotów opodatkowania do kategorii gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej ze *względów technicznych*. W skardze konstytucyjnej nie przedstawiono w tym zakresie stosownych dowodów,

ograniczając się do stwierdzenia, że w wielu podobnych sprawach orzeczenia były odmienne (*vide* – cytowany wcześniej fragment ze str. 19 uzasadnienia skargi konstytucyjnej).

Na marginesie jedynie zauważyć należy, iż zawarte – w kontekście zarzutu naruszenia wzorca z art. 64 ust. 2 ustawy zasadniczej – w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej (str. 19) stwierdzenie, że *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 zorganizowania) nie powoduje powstanie przychodu*, nie dotyczy kwestionowanego w niniejszej sprawie przepisu u.p.o.l.

Brak jest również podstaw do uznania, iż nieokreśloność art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w zaskarżonym w niniejszej sprawie zakresie, powoduje, że sądy administracyjne wykraczają poza zakres swojej właściwości, dokonując swoistej korekty zaskarżonej regulacji, co jest zastrzeżone dla ustawodawcy.

Z przedstawionego orzecznictwa sądownoadministracyjnego nie wynika w szczególności, aby, na skutek nieostrości kwestionowanej regulacji i wynikającej z tego pewnej swobody sądów administracyjnych w jej interpretacji, mogło dojść w praktyce do ukształtowania się wykładni zawężającej rozumienie przesłanki wyłączającej przedmiot opodatkowania z kategorii nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej ze *względów technicznych* – co mogłoby przemawiać za niekonstytucyjnością art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zaskarżonym zakresie.

Sądy administracyjne, dokonując wykładni przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w zaskarżonym zakresie, nie wykraczają poza literalne brzmieniu sformułowania *przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany w tej działalności ze względów technicznych*.

Kwestionowana regulacja nie prowadzi zatem do naruszenia określonych w ustawie zasadniczej wymogów dotyczących ustanawiania regulacji

podatkowych (art. 84 i art. 217 Konstytucji) oraz dopuszczalności ingerencji w prawa majątkowe (art. 64 ust. 3 Konstytucji) jedynie w drodze ustawy.

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 w sprawie, w związku z którą skierowała skargę konstytucyjną, że, w odniesieniu do posiadanych przez Nią nieruchomości, istniały przesłanki do uznania, że nie są one związane z prowadzeniem działalności gospodarczej ze *względów technicznych*, zdaje się wskazywać, że w tej części Skarżąca kwestionuje zasadność rozstrzygnięcia zapadłego w wydanym w tej sprawie wyroku NSA z dnia 11 maja 2018 r.

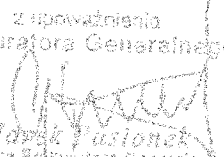
W tym kontekście podnieść trzeba, iż, przy przyjętej konstrukcji skargi konstytucyjnej, jej przedmiotem może być wyłącznie przepis aktu normatywnego. Skarga konstytucyjna jest zawsze *skargą na przepis*, a nie na jego konkretne, wadliwe, zdaniem skarżącego, zastosowanie, nawet jeśli prowadziłyby ono do niekonstytucyjnego skutku. Kontrola stosowania prawa przez sądy – choćby nawet błędnego – pozostaje poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego.

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: 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115; 13 października 2008 r., sygn. SK 20/08, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 146; 2 grudnia 2010 r., sygn. SK 11/10, OTK ZU nr 10/A/2010, poz. 131; 28 lutego 2012 r., sygn. SK 27/09, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 20; 29 czerwca 2016 r., sygn. SK 26/15, OTK ZU z 2016 r.,

seria A, poz. 48; 27 czerwca 2017 r., sygn. Ts 261/16, OTK ZU z 2017 r., seria B, poz. 179; 20 lutego 2018 r., sygn. SK 45/15, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 12; 16 października 2018 r. sygn. SK 2/18, OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 57; 29 października 2018 r., sygn. Ts 17/18, OTK ZU z 2019 r., seria B, poz. 7; 17 grudnia 2019 r., sygn. SK 22/19, OTK ZU z 2020 r., seria A, poz. 3).

W świetle przedstawionej argumentacji zasadne jest uznanie, iż przepis art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. – w zakresie, w jakim określa przesłankę wyłączenia przedmiotu opodatkowania z kategorii gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej poprzez formułę, że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany w tej działalności ze względów technicznych – jest zgodny z art. 64 ust. 1 i ust. 2 w zw. z art. 2, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Marek Piłoniak
Zastępca Prokuratora Generalnego