

Rzeszów, dnia 30 listopada 2018 r.

Trybunał Konstytucyjny

Al. Jana Christiana Szucha 12a
00-918 Warszawa

Skarżąca: N sp. z o.o. oddział w P , (dawniej spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) z siedzibą w W , ul. , W , nr KRS , NIP reprezentowana przez radcę prawnego Roberta Szczepanka, Kancelaria Prawnicza CAUSA FINITA, 35-310 Rzeszów, Al.T.Rejtana 36 I. 12

Organ: Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu N sp. z o.o. oddział w P , (dawniej spółka z ograniczoną odpowiedzialnością) z siedzibą w W (dalej: **Skarżąca** lub **Spółka**), zgodnie z załączonym pełnomocnictwem, na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., składam **skargę konstytucyjną w sprawie zgodności z Konstytucją RP:**

- 1a ust 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r.

na podstawie których Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) w wyroku z dnia września 2018 roku , sygn. akt ostatecznie orzekł o konstytucyjnych prawach i wolnościach Skarżącej a na podstawie zakwestionowanego w skardze aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących skarżącemu wolności i praw o charakterze konstytucyjnym.

Przedmiot skargi konstytucyjnej

Wnoszę o stwierdzenie niezgodności:

- 1a ust 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 168 oraz art. 217 Konstytucji RP, z uwagi na to, że:

- wskazane przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, interpretowane jednolicie przez sądy administracyjne, w taki sposób, że - znajdująca się w posiadaniu podatnika nieruchomości nie musi być faktycznie wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej aby uznać ją za związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej, a za względy techniczne nie można uznać chwilowej, obiektywnie usuwalnej przeszkody w gospodarczym wykorzystaniu nieruchomości -

w nieuprawniony sposób ograniczają chronione konstytucyjnie prawo równości i zakazu dyskryminacji, ograniczają wolność i swobodę prowadzenia działalności gospodarczej, zasady sprawiedliwości społecznej, prawo własności do środków pieniężnych poprzez nieuzasadnione zawyżenie zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości poprzez przyjęcie, że Skarżąca musi opłacać podatek od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w pełnej wskazanej wysokości pomimo, iż przepis ten przewiduje wyjątek w postaci niespełniania warunków technicznych przez lokal, które zdaniem Skarżącej nie były spełnione. Z uwagi na brak definicji i jasności pojęcia „względy techniczne” zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*, wątpliwości prawne i interpretacyjne organ powinien rozstrzygać na korzyść podatnika, a dokonał rozszerzającej interpretacji prawa podatkowego skutkującej zwiększeniem obciążeń podatkowych strony i naruszającej w/w prawa konstytucyjne

Powyższe dowodzi, że na podstawie zakwestionowanego w skardze aktu normatywnego doszło do naruszenia przysługujących skarżącemu wolności i praw o charakterze konstytucyjnym.

Mając powyższe na uwadze wnoszę o:

- 1) stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 168 oraz 217 Konstytucji RP;
- 2) o zasądzenie na rzecz Skarżącej zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem według norm przepisanych

Podstawy skargi konstytucyjnej

1. Orzeczenie organu władzy publicznej naruszające prawa konstytucyjne

Orzeczeniami naruszającymi prawa konstytucyjne Skarżącej są wyroki WSA i NSA, wydane w sprawach ze skargi i skargi kasacyjnej Spółki:

- z dnia października 2017 r. ., sygn. akt
- z dnia września 2018 r., sygn. akt

Powołane wyżej wyroki są ostateczne i nie podlegają dalszemu zaskarżeniu, bowiem przepisy prawa nie przewidują środków zaskarżenia od wyroków wydanych przez NSA (art. 168 § 1 i art. 173 - art. 198 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.)

W powołanych wyżej wyrokach rozstrzygnięto ostatecznie o konstytucyjnych prawach Skarżącej (art. 79 ust. 1 Konstytucji RP), a niniejsza skarga konstytucyjna została wniesiona po wyczerpaniu dopuszczalnej drogi prawnej (art. 46 ust. 1 ustawy o TK). Skarżąca prawomocny wyrok NSA otrzymała w dniu 15 października 2018 r.

Zaskarżone regulacje UPOL zastosowane w wyżej powołanych wyrokach nadal obowiązują - nie utraciły mocy obowiązującej, a wydanie przez Trybunał Konstytucyjny orzeczenia jest konieczne dla ochrony konstytucyjnego prawa równości i własności Skarżącej. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego stanowiłby bowiem podstawę do wznowienia postępowania sądownoadministracyjnego.

2. Wydanie orzeczenia na podstawie zaskarżonych przepisów.

Przepisy będące przedmiotem skargi konstytucyjnej były podstawą wydania decyzji administracyjnych przez organy podatkowe, które to decyzje podlegały kontroli legalności przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w G , a ostatecznie przez NSA.

Skarżąca spółka w lokalizacji w B przy ul. przez cały rok 2015 nie wynajmowała ani nie prowadziła działalności gospodarczej w następujących lokalach :

- nr o powierzchni m²
- nr o powierzchni m²
- nr o powierzchni m²
- nr o powierzchni m²
- nr o powierzchni m²

W związku z powyższym, z uwagi na okoliczności, iż lokale te stanowiły tzw. Pustostany, posiadały wady techniczne, nie zostały wynajęte i nie były związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez cały 2015 rok Skarżący nie powinien uiszczać z tego tytułu podatku od nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej. Skarżąca omyłkowo w złożonej przez siebie deklaracji podatkowej podała całą powierzchnię lokali użytkowych obiektu do opodatkowania, a powinna z tej wielkości wyłączyć lokale niewynajęte o łącznej powierzchni m². Skarżąca nie zróznicowała powierzchni użytkowej obiektu na lokale związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej i w konsekwencji w Deklaracji podatkowej podała jako podstawę opodatkowania powierzchnię użytkową za dużą o m². W konsekwencji Skarżąca złożyła wniosek o stwierdzenie nadpłaty podatku z wnioskiem o dokonanie zwrotu nadpłaconego podatku (tj. kwoty zł). Skarżąca złożyła również wniosek ewentualny i wskazała, iż w razie uznania przez organ iż nadpłata podatku od nieruchomości w pełnej wysokości nie przysługuje Skarżącej, wniosła o stwierdzenie nadpłaty podatku oraz o zwrot nadpłaconego podatku w łącznej wysokości nadpłaty zł. i zakwalifikowania przedmiotowych Pustostanów jako pozostałe budynki i ich części zajęte na cele niewymienione w punkcie 1 lit a-e Uchwały nr

dla których została uchwalona stawka podatku w kwocie zł od 1 m² powierzchni użytkowej (zgodnie z Uchwałą nr Rady Miejskiej w B z dnia listopada 2015 r.).

Po przeprowadzeniu postępowania podatkowego Prezydent Miasta B w dniu marca 2017 r. na podstawie decyzji postanowił odmówić stwierdzenia nadpłaty podatku od nieruchomości w kwocie zł oraz odmówić stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości w kwocie zł. Decyzję tę organ oparł min. na podstawie art. 1-7 ustawy z dnia 12 stycznia 1999 o podatkach i opłatach lokalnych.

W ocenie Prezydenta Miasta B co do zasady nieruchomości będące w posiadaniu przedsiębiorcy należy opodatkować stawką podatkową najwyższą tj. właściwą dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przepis ten co prawda umożliwia zastosowanie niższej stawki podatkowej ale jedynie wobec przedmiotów opodatkowania wyraźnie wskazanych w tym przepisie oraz tych przedmiotów opodatkowania ,które nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych. Prezydent Miasta B uznał, że wskazane przez Skarżącą okoliczności nie uzasadniają zastosowania niższej stawki podatkowej jednocześnie stwierdzając, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje pojęcia „względy techniczne”. Prezydent Miasta B w wydanej Decyzji wskazał, że pomimo braku definicji pojęcia „względy techniczne” należy przyjąć, że ze względu na ratio legis wprowadzenia tej konstrukcji prawnej, że chodzi o zmniejszenie obciążeń podatkowych tych podmiotów gospodarczych, które nie mogą wykorzystywać posiadanych nieruchomości dla celów gospodarczych z przyczyn całkowicie od nich niezależnych, a związanych z naturą danego przedmiotu opodatkowania. **Skarżąca stoi na stanowisku, że nie wykorzystywała danych lokali właśnie z przyczyn całkowicie od niej niezależnych, a poza tym należy pamiętać o zasadzie *in dubio pro tributario*, gdzie wątpliwości prawne i interpretacyjne organ powinien rozstrzygać na korzyść podatnika. Zasada ta w tej sytuacji powinna mieć w pełni zastosowanie.**

Stanowisko Prezydenta zostało zaaprobowane przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K w Decyzji z dnia maja 2017 r. nr

Skarżąca w piśmie z dnia kwietnia 2017 r. kierowanym do SKO w K tłumaczyła, iż Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych wprowadziła wyjątek od zasady, że wszystkie posiadane przez przedsiębiorcę grunty, budynki i budowle są traktowane jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy wskazano bowiem, że grunty, budynki i budowle nie są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, gdy nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia tej działalności gospodarczej ze względów technicznych.

Tym samym nawet, jeśli Skarżąca dysponuje lokalami, które jednak z przyczyn technicznych nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, to nie są one traktowane jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Należy podkreślić, że ustawodawca nie określił, co należy rozumieć pod pojęciem „względów technicznych”. W związku z tym nie można bowiem jednoznacznie rozstrzygnąć, w jakich sytuacjach przedsiębiorca może uznać, że posiadany przez niego grunt lub budynek powinien zostać opodatkowany niższą stawką podatku od nieruchomości. Orzecznictwo jest w tym zakresie różne jednak w większości Sądy uznają, że wystarczy, gdy względy techniczne mają charakter obiektywny, niezależny od woli podatnika (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 stycznia 2009 r., II FSK 1354/07). Sądy administracyjne, wskazują jednocześnie, że pojęcie względów technicznych należy rozumieć szeroko, nie ograniczając go na przykład do niesprawności technicznej budynku (wyrok WSA w Poznaniu z 6 października 2010 r., III SA/Po 409/10 oraz wspomniane wcześniej orzeczenie WSA w Łodzi, I SA/ Łd 1062/10). W związku z powyższym Skarżąca nie musiała posiadać dokumentów poświadczających „przeszkody techniczne” skoro przyczyny techniczne nie zostały wprost w przepisie wskazane.

Opierając się na interpretacjach tego określenia w orzecznictwie, Skarżąca wskazywała, iż względy techniczne mają charakter obiektywny - nie ograniczają się do niesprawności technicznej budynku. Lokale stały puste, w stanie surowym wobec czego nie były przygotowane dla najemców. Ponadto pustostan i niewynajęcie lokalu jest niezależne od woli podatnika (kolejna przesłanka orzecznicza). Podatnik ma wolę wynajmowania lokalu jednakże ze względu na surowy stan, lokal nie był przystosowany (względy techniczne).

Rozbieżność w poglądach sądów administracyjnych można tłumaczyć niejasną regulacją art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy. Jednakże w wyroku z 13 września 2011 r. (P 33/09) Trybunał Konstytucyjny przypomniał, że w przypadku prawa podatkowego wszelkie wątpliwości co do treści przepisu prawa powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika, a więc zgodnie z zasadą in dubio pro tributario. Co szczególnie ważne, zasadę tę Trybunał Konstytucyjny przypomniał właśnie w kontekście przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, której normy prawne Trybunał uznał za wyjątkowo nieprzejrzyste (wprawdzie odnosił się on do kwestii opodatkowania wyrobisk górniczych, ale Trybunał poczynił także ogólne refleksje na temat podatku od nieruchomości, które mogą być pewną wskazówką interpretacyjną dotyczącą sposobu wykładni tych przepisów). Biorąc pod uwagę te wskazówki, trudno zaakceptować pogląd tych składów orzekających sądów administracyjnych, które uznają, że tylko trwałe i nieodwracalne względy techniczne pozwalają podatnikowi na obniżenie stawki.

Mimo powyższej argumentacji SKO w K utrzymała w mocy decyzję organu I instancji. Skarżąca wniosła Skargę do WSA w G jednak Sąd wyrokiem z dnia października 2017 r. sygn. akt skargę tę oddalił. Sąd stwierdził, iż *„normatywna treść pojęcia „względy techniczne” jak również redakcja art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wskazuje nie tylko na fakt niewykorzystywania tego przedmiotu ale również braku możliwości jego wykorzystywania. (...) taka sytuacja nie zachodzi jednak w niniejszej sprawie.”*

Ostatecznie NSA uznał, że *„ zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej rozumie się 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. Wobec takiego brzmienia przepisu, podstawowym kryterium związku z działalnością gospodarczą jest samo posiadanie danej nieruchomości przez prowadzący działalność gospodarczą podmiot. Istotne jest, że związek danej nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej oznacza także związek pośredni, służący prowadzonej działalności i nie może być utożsamiany jedynie z działalnością faktyczną. Tym samym wbrew zarzutom strony skarżącej, o tym czy dana nieruchomość pozostaje związana z działalnością gospodarczą nie przesądza to, czy działalność ta jest w danym obiekcie i w danym czasie rzeczywiście prowadzona. Przejściowe niewykorzystywanie przez podmiot gospodarczy nieruchomości do wykonywania działalności gospodarczej nie daje podstaw do tego, by do wymiaru podatku od nieruchomości nie miały zastosowania stawki przewidziane dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą ”

3. Podmiotowe prawa konstytucyjne naruszone przez ostateczne orzeczenie NSA

W wyniku wydania wyroków przez NSA naruszono konstytucyjne prawo równości Skarżącej, swobodę prowadzenia działalności gospodarczej, zasady sprawiedliwości społecznej, prawo własności do środków pieniężnych określone w art. 64 ust. 1 Konstytucji RP i podlegające ograniczeniu w sposób określony w art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 168 oraz art. 217 Konstytucji RP - poprzez pozbawienie Skarżącej, na podstawie zaskarżonych przepisów UPOL, własności środków pieniężnych oraz dyskryminację skarżącej wobec innych przedsiębiorców:

- z powodu działań organów podatkowych w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP;
- w wyniku ustalenia wyższej kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości i odmówienia stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości, których skutkiem było uznanie, wbrew zasadzie *in dubio pro tributario*, że pomimo nieprowadzenia działalności w lokalach przez Skarżącą niedookreślone pojęcie „względy techniczne” nie miało w przypadku skarżącej zastosowania pomimo, iż pustostany nie spełniały swojej funkcji, co jest sprzeczne z zasadą równości wynikającą z art. 32 ust 1 w zw z art. 84 Konstytucji RP;
- na skutek odmówienia stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości a w konsekwencji ustalenia wyższej kwoty zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości z powodu zakwalifikowania lokali posiadanych przez Skarżącą przy zastosowaniu kryteriów niewyrażonych w przepisach upol ani żadnej innej regulacji o charakterze ustawowym, tj w sposób sprzeczny z art. 217 Konstytucji RP.

4. Określenie sposobu naruszenia konstytucyjnych praw Skarżącej w wydanym orzeczeniu

W świetle zasad działania sądownictwa adm. Tj., kontroli legalności aktów administracyjnych, wyrok oddalający skargę kasacyjną od wyroku WSA oznacza, że decyzja SKO utrzymuje w mocy decyzję

Prezydenta Miasta B określającą zobowiązania Skarżącej z tytułu podatku od nieruchomości w roku 2015 r. uznając ją za zgodną z prawem. Wyrok NSA sankcjonuje nałożenie na Skarżącą ciężaru podatku od nieruchomości i pozbawienie Spółki prawa własności środków pieniężnych. Spółka została zobowiązana do zapłaty niezasadnie zawyżonej kwoty podatku, pomimo iż niewynajęte lokale ze względów technicznych nie powinny być zakwalifikowane do najwyższej stawki podatku (zgodnie z art. 1 a ust 1 pkt 3 – w brzmieniu do 31 grudnia 2018 r.)

O skali naruszenia prawa własności świadczy okoliczność, iż w tym przypadku podatek od nieruchomości na Spółkę jest wyższy niż być powinien. W stanie faktycznym w sprawie Skarżąca poniosła ciężar ekonomiczny podatku o wiele wyższy niż należny, tj, taki jaki zostałby nałożony na Skarżącą gdyby organy podatkowe dokonały interpretacji przepisów upol zgodnie z regułami konstytucyjnymi.

Jednocześnie Skarżąca wskazuje na brak negatywnej przesłanki ne bis in idem. W sprawie nie zachodzi negatywna przesłanka procesowa powagi rzeczy osądzonej (res iudicata). W rozpatrywanej sprawie nie zachodzi również przesłanka ne bis in idem. Uwzględniając powyższe, nie ma przeciwskażeń formalnych by niniejsza skarga konstytucyjna została przyjęta do rozpoznania i rozpoznana merytorycznie przez Trybunał Konstytucyjny.

5. Zdolność skargowa Skarżącej

Istotę skargi konstytucyjnej stanowi ochrona konstytucyjnych praw i wolności, które zabezpieczają jednostkę przed nadmierną ingerencją organów władzy publicznej oraz zobowiązują te organy do podjęcia działań gwarantujących ich realizację.

Trybunał Konstytucyjny przyznaje zdolność skargową osobom prawnym. W praktyce kontrowersje budzi wyłącznie zdolność skargowa publicznych podmiotów gospodarczych.

Skarżąca prowadzi działalność w formie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością - jest osobą prawną, nie będąc przy tym publicznym podmiotem gospodarczym. Mając to na uwadze nie może budzić wątpliwości, że Skarżąca posiada zdolność skargową, a w konsekwencji, że skarga konstytucyjna Spółki, powinna zostać rozpoznana przez Trybunał Konstytucyjny.

UZASADNIENIE

1. Opis stanu faktycznego.

W dniu października 2016 roku Skarżąca na podstawie art. 72 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60) wniosła o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości, określonego w Uchwale nr Rady Miejskiej w B z dnia listopada 2015 r. w § 1 pkt 1 lit. b (tj. podatku od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej) za okres od .01.2015 r. do .12.2015 r. w łącznej wysokości nadpłaty zł. Skarżąca złożyła również wniosek ewentualny - w razie gdyby organ nie uznał wniosku z

pkt I. i nie stwierdził nadpłaty podatku w pełnej wysokości zł wniosła o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości, określonego w Uchwale nr Rady Miejskiej w B z dnia listopada 2015 r. w § 1 pkt 1 lit. b (tj. podatku od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej) za okres od .01.2015 r. do .12.2015 r. w łącznej wysokości nadpłaty zł.

W uzasadnieniu wniosku wskazała, iż przedmiotowa nadpłata powstała na skutek błędnego wskazania przez podatnika w Deklaracji w sprawie podatku od nieruchomości podstawy opodatkowania powierzchni użytkowej budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz części budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w wysokości równej m² podczas gdy ta podstawa opodatkowania powinna być pomniejszona o m².

Uzasadniając powyższe Skarżąca wskazała, iż w lokalizacji w B przy ul. przez cały rok 2015 nie wynajmowała ani nie prowadziła działalności gospodarczej w określonych lokalach. W związku z powyższym, z uwagi na okoliczności, iż lokale te stanowiły tzw. Pustostany w stanie surowym, nie zostały wynajęte, istniały przeszkody techniczne i nie była w nich prowadzona działalność gospodarcza przez cały 2015 rok Wnioskodawca nie powinien uiszczać z tego tytułu podatku od nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej. Skarżąca nie prowadziła działalności gospodarczej we wskazanych lokalach, powierzchnie te nawet nie były przeznaczone ani związane z prowadzeniem działalności gospodarczej z uwagi na fakt, że pozostawały niewynajęte. Skarżąca omyłkowo w deklaracji podatkowej podała całą powierzchnię lokali użytkowych obiektu do opodatkowania, a powinna z tej wielkości wyłączyć lokale niewynajęte o łącznej powierzchni m². Skarżąca nie zróżnicowała powierzchni użytkowej obiektu na lokale związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej i w konsekwencji w Deklaracji podatkowej podała jako podstawę opodatkowania powierzchnię użytkową za dużą o m². Mnożąc tę powierzchnię i obowiązującą stawkę podatku od nieruchomości w kwocie zł od m² otrzymujemy nadpłaconą kwotę podatku – tj. zł.

Uzasadniając wniosek ewentualny Skarżąca wskazała, iż w razie uznania przez organ iż nadpłata podatku od nieruchomości w pełnej wysokości określona w pkt I niniejszego Wniosku w tej wysokości nie przysługuje oraz nie przysługuje zwrot podatku w tej wysokości Skarżacej, Skarżąca wniosła o stwierdzenie nadpłaty podatku oraz o zwrot nadpłaconego podatku w łącznej wysokości nadpłaty zł. Podana kwota nadwyżki wynikała z okoliczności zaliczenia wskazanych w ad. I Pustostanów jako pozostałe budynki i ich części zajęte na cele niewymienione w punkcie 1 lit a-e dla których została uchwalona stawka podatku w kwocie zł od 1 m² powierzchni użytkowej (zgodnie z Uchwałą nr Rady Miejskiej w B z dnia listopada 2015 r.). Zgodnie z powyższym mnożąc powierzchnie niewynajęte o łącznej powierzchni użytkowej m² i stawkę podatku zł od 1 m² powierzchni użytkowej otrzymujemy podatek w wysokości zł. odejmując tą kwotę podatku od kwoty podatku faktycznie opłaconego, tj. zł otrzymano różnicę w wysokości zł. Ta różnica stanowiła nadpłacony przez Skarżącą podatek, który winien zostać jej zwrócony. Organ I instancji, na skutek wniosku Skarżacej, odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku

od nieruchomości w kwocie zł oraz odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości w kwocie zł. Skarżąca zgodnie z procedurą zaskarżyła decyzję organu I instancji jednak SKO utrzymał zaskarżoną decyzję w mocy. Zaskarżonym wyrokiem WSA w G oddalił skargę Skarżącej na decyzję Organu utrzymującą w mocy decyzję organu I instancji, odmawiającego stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości w kwocie zł oraz odmawiającego stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości w kwocie zł. Zdaniem Skarżącej zaskarżone orzeczenie zostało wydane z naruszeniem prawa.. Następnie Skarżąca wniosła skargę kasacyjną do NSA.

Ostatecznie NSA oddalił skargę kasacyjną uznając, że „ zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. przez grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej rozumie się 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. Wobec takiego brzmienia przepisu, podstawowym kryterium związku z działalnością gospodarczą jest samo posiadanie danej nieruchomości przez prowadzący działalność gospodarczą podmiot. Istotne jest, że związek danej nieruchomości z prowadzeniem działalności gospodarczej oznacza także związek pośredni, służący prowadzonej działalności i nie może być utożsamiany jedynie z działalnością faktyczną. Tym samym wbrew zarzutom strony skarżącej, o tym czy dana nieruchomość pozostaje związana z działalnością gospodarczą nie przesądza to, czy działalność ta jest w danym obiekcie i w danym czasie rzeczywiście prowadzona. Przejściowe niewykorzystywanie przez podmiot gospodarczy nieruchomości do wykonywania działalności gospodarczej nie daje podstaw do tego, by do wymiaru podatku od nieruchomości nie miały zastosowania stawki przewidziane dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą ”

2. Uzasadnienie niekonstytucyjności zaskarżonych przepisów

Przedmiotem skargi konstytucyjnej są przepisy UPOL tj. art. 1a ust 1 pkt 3 w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r.

Zgodnie z art. 1 a ust 1 pkt 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w brzmieniu do dnia 31 grudnia 2015 r. za grunty i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należało rozumieć grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, chyba, że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności ze względów technicznych.

W związku z powyższym Skarżąca wskazuje, że jest możliwość opłacania niższego podatku od nieruchomości jako niezwiązanej z działalnością gospodarczą gdy lokal nie może być wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej ze „względów technicznych”. To wskazuje, iż bliżej nieokreślone „względy techniczne ” mogą istnieć w lokalach w których działalność nie jest prowadzona

przez Skarżącą . Skarżąca cały czas stała na stanowisku, że nie wykorzystywała danych lokali do prowadzenia działalności gospodarczej właśnie ze względów technicznych i z przyczyn całkowicie od niej niezależnych. Niezależnie od tego w związku z brakiem definicji „względów technicznych” pamiętać trzeba o zasadzie in dubio pro tributario, gdzie wątpliwości prawne i interpretacyjne organ powinien rozstrzygnąć na korzyść podatnika. Zasada ta w tej sytuacji powinna mieć w pełni zastosowanie.

Należy podkreślić, że ustawodawca nie określił, co należy rozumieć pod pojęciem „względów technicznych”. W związku z tym nie można bowiem jednoznacznie rozstrzygnąć, w jakich sytuacjach przedsiębiorca może uznać, że posiadany przez niego grunt lub budynek powinien zostać opodatkowany niższą stawką podatku od nieruchomości. Orzecznictwo jest w tym zakresie różne jednak w większości Sądy uznają, że wystarczy, gdy względy techniczne mają charakter obiektywny, niezależny od woli podatnika (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 stycznia 2009 r., II FSK 1354/07), Sądy administracyjne, wskazują jednocześnie, że pojęcie względów technicznych należy rozumieć szeroko, nie ograniczając go na przykład do niesprawności technicznej budynku (wyrok WSA w Poznaniu z 6 października 2010 r., III SA/Po 409/10 oraz wspomniane wcześniej orzeczenie WSA w Łodzi, I SA/ Łd 1062/10). W związku z powyższym Skarżąca nie musiała posiadać dokumentów poświadczających „przeszkody techniczne” skoro przyczyny techniczne nie zostały wprost w przepisie wskazane.

Opierając się na interpretacjach tego określenia w orzecznictwie, Skarżąca wskazywała, iż względy techniczne mają charakter obiektywny - nie ograniczają się do niesprawności technicznej budynku. Lokale stały puste, w stanie surowym wobec czego nie były przygotowane dla najemców. Ponadto pustostan i niewynajęcie lokalu jest niezależne od woli podatnika (kolejna przesłanka orzecznicza). Podatnik ma wolę wynajmowania lokalu jednakże ze względu na surowy stan, lokal nie był przystosowany (względy techniczne).

Rozbieżność w poglądach sądów administracyjnych można tłumaczyć niejasną regulacją art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy. Jednakże w wyroku z 13 września 2011 r. (P 33/09) Trybunał Konstytucyjny przypomniał, że w przypadku prawa podatkowego wszelkie wątpliwości co do treści przepisu prawa powinny być rozstrzygane na korzyść podatnika, a więc zgodnie z zasadą in dubio pro tributario. Co szczególnie ważne, zasadę tę Trybunał Konstytucyjny przypomniał właśnie w kontekście przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, której normy prawne Trybunał uznał za wyjątkowo nieprzejrzyste (wprawdzie odnosił się on do kwestii opodatkowania wyrobisk górniczych, ale Trybunał poczynił także ogólne refleksje na temat podatku od nieruchomości, które mogą być pewną wskazówką interpretacyjną dotyczącą sposobu wykładni tych przepisów). Biorąc pod uwagę te wskazówki, trudno zaakceptować pogląd tych składów orzekających sądów administracyjnych, które uznają, że tylko trwałe i nieodwracalne względy techniczne pozwalają podatnikowi na obniżenie stawki.

Prawo własności i jego ograniczenia

Art. 64 ust. 1 Konstytucji RP stanowi konstytucyjne prawo każdego do własności. Prawo to może zostać ograniczone zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP "tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności" .

Zaskarżone przepisy UPOL stanowią przepisy prawa podatkowego określające powinność przymusowego świadczenia pieniężnego. Normy prawa daninowego zawsze odnoszą się do prawa podatników do własności środków pieniężnych i w istocie stanowią jego ograniczenie. Przypomnieć tu należy stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w wyroku z dnia 22 maja 2002 r. (sygn. K 6/02), że realizacja obowiązków podatkowych łączy się nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Możliwość kontroli konstytucyjności przepisów prawa daninowego w oparciu o przepis art. 64 Konstytucji RP była przedmiotem oceny Trybunału Konstytucyjnego m.in. w orzeczeniu z 11 grudnia 2001 r. (sygn. akt SK 16/00), w którym Trybunał stwierdził, iż „przed rozpatrzeniem zarzutu naruszenia przez zaskarżone przepisy art. 64 Konstytucji Trybunał Konstytucyjny rozważył, czy wymieniony ostatnio przepis może stanowić adekwatny wzorzec kontroli przepisów z dziedziny prawa daninowego. należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. ”

W powołanym orzeczeniu Trybunał wskazał, iż konsekwencją zastosowania przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika, zatem przepisy te mogą podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji RP. Tak jak nie ulega wątpliwości, że ustawodawca ma prawo nakładać daniny publiczne, a tym samym ograniczać własność, tak oczywistym jest, że sposób i zakres tego ograniczenia podlega kontroli z punktu widzenia zgodności z przepisami Konstytucji RP. W szczególności, ograniczenia prawa własności muszą być zgodne ze standardami wynikającymi z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP oraz podobnie jak w przypadku innych praw konstytucyjnych- z innymi zasadami konstytucyjnymi (w tym z zasadami wyrażonymi w art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84 czy art. 217 Konstytucji RP).

Zasada demokratycznego państwa prawnego w kontekście nakładania na podatników obciążeń podatkowych w sposób nieokreślony ustawą

Przepis art. 2 Konstytucji RP wyraża ogólną zasadę demokratycznego państwa prawnego. Z zasady tej wywodzi się w doktrynie dwie zasady pochodne: zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa (zasadę lojalności państwa względem obywateli) oraz związaną z nią

zasadę pewności prawa. Z nich z kolei wyprowadza się zasady pochodne drugiego stopnia, w tym m.in. zasadę prawidłowej legislacji, obejmującą zasadę określoności prawa. Trybunał Konstytucyjny podkreślał dotychczas, że teoretycznie wyróżnione i nazwane zasady na tle konkretnych stanów faktycznych splatają się ze sobą; niejasność przepisu w praktyce zwykle oznacza niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo. Z kolei zróżnicowanie indywidualnych rozstrzygnięć pociąga za sobą postrzeganie prawa jako niesprawiedliwego i utratę zaufania obywateli do państwa.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalony jest pogląd, iż ogólne zasady wynikające z art. 2 Konstytucji powinny być przestrzegane szczególnie restrykcyjnie, gdy chodzi o akty prawne ograniczające wolności i prawa obywatelskie oraz nakładające obowiązki wobec państwa.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, **"naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań"**. 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". Trybunał podkreślał wielokrotnie, że "dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego"-w wyroku z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02.

Biorąc pod uwagę dorobek Trybunału Konstytucyjnego należy podkreślić, że analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciężących na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku. Jak wskazał Trybunał w wyroku z dnia 24 lutego 2003 r. (sygn. K 28/02), zasady poprawnej legislacji są funkcjonalnie związane z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te obejmują między innymi wymóg dostatecznej określoności przepisów.

Przepisy powinny być formułowane w sposób jasny i precyzyjny. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów poprawnych pod względem językowym, klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów. Natomiast przepisy precyzyjne to przepisy sformułowane w możliwie najwyższym stopniu jednoznacznie tak, by ograniczyć interpretatorowi zbędne wątpliwości w odtworzeniu z nich norm prawnych wyznaczających co, kto i kiedy powinien czynić. W wyroku z dnia 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02 Trybunał Konstytucyjny zwrócił także uwagę, że: „z tych samych względów, dla których niedopuszczalne jest odsyłanie w (...) materii [podatkowej] do aktów wykonawczych, jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki 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. (. . .)

Zaznaczając, że "wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez Trybunał

jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu dochodów i wydatków państwa", Trybunał Konstytucyjny wskazywał na obowiązek ustawodawcy "szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji. Zasady te wymagają m. in. by ustawodawca precyzyjnie wyjaśnił, jakie znaczenie nadał pojęciu, którym się posługuje". Trybunał podkreślił również, że "Naruszeniem zasady ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa byłoby uchwalenie ustawy, w której używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub też umożliwiają dowolną ich interpretację".

Zasada równości wobec prawa w kontekście powszechności opodatkowania

Zgodnie z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Natomiast w myśl ust. 2 nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny. W kontekście przepisów prawa podatkowego należy odczytywać zasadę równości przez pryzmat art. 84 Konstytucji RP, zgodnie z którym każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepisy art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji RP formułują zasadę, którą można określić mianem "sprawiedliwości podatkowej", w oparciu o którą można wywieść, iż jeżeli dwa takie same podmioty spełniają w taki sam sposób warunki przewidziane literalnie przepisami ustawy, to powinny być traktowane w sposób jednakowy.

Na powyższe zwrócił uwagę również Trybunał Konstytucyjny, który w wyroku z dnia 18 października 2011 r. (sygn. akt. SK 2110) wskazał, iż "Sprawiedliwość podatkowa, określona w art. 84 Konstytucji, jest pojmowana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. Zasada powszechności oznacza, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo. Obowiązek ponoszenia podatków, nałożony w art. 84 Konstytucji, można odczytywać jako powinność realizacji zasady równości na gruncie prawa podatkowego. Dopuszcza ona uzasadnione zróżnicowanie podmiotów i wiąże się ściśle z zasadą sprawiedliwości społecznej w ujęciu sprawiedliwości rozdzielczej, opartej na regule proporcjonalności, zgodnie z którą sprawiedliwe jest to, co proporcjonalne (por. L. Garlicki, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, tom 3, Warszawa 2003, uwagi do art. 84, s. 10)". Mając na uwadze istotę zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej, należy wskazać, że art. 64 ust. 2 Konstytucji też powinien być interpretowany i stosowany w bliskim związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP, bo zapewnienie równej dla wszystkich ochrony prawnej jest elementem równego traktowania przez władze publiczne (art. 32 ust. 1 zdanie drugie). Przy odnoszeniu zasady równości do praw, które gwarantuje art. 64, jednocześnie powołuje się art. 64 ust. 2 i art. 32, zakładając, iż wynikają z nich analogiczne konsekwencje prawne (zob. wyroki TK z: 24 października 2001 r., sygn. SK 22/01 OTK ZU nr 7/2001, poz. 216; 28 października 2003 r., sygn. P 3/03 OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82; 17 marca 2008 r., sygn. K 32/05, OTK ZU nr 2/A/2008, poz. 27). Nakaz równej ochrony

praw majątkowych tej samej kategorii - podobnie jak ogólna zasada równości – podlega ograniczeniom, pod warunkiem przyjęcia uzasadnionego kryterium różnicowania. Należy zwrócić uwagę, że w warunkach demokratycznego państwa prawnego podatnik powinien móc założyć, że ten sam przepis podatkowy będzie w sposób jednolity stosowany w odniesieniu do wszystkich podmiotów znajdujących się w podobnej sytuacji. Przepis prawa podatkowego jest bowiem prawem obowiązującym w równym stopniu wszystkich obywateli, a jego zastosowanie nie może być uzależnione od kierunku wykładni przyjętego przez organy podatkowe i sądy administracyjne orzekające w danej sprawie. W szczególności niedopuszczalnym jest formułowanie dodatkowych przesłanek uzależniających zastosowanie danego przepisu ponad te, które ustawodawca literalnie wskazał w treści przepisu.

Brak możliwości samodzielnego określenia wysokości podatku przez podatnika

Zdaniem Skarżącej, istotą zasady prawidłowej legislacji wyprowadzonej z zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) - która powinna być w pełni respektowana przy konstruowaniu przepisów UPOŁ -jest zagwarantowanie obywatelom pewności i bezpieczeństwa prawnego. Na gruncie przepisów prawa podatkowego, uznane za sprzeczne z tą zasadą powinno być stanowienie przepisów niejasnych, nieprecyzyjnych, które: po pierwsze, nie pozwalają podatnikom na prawidłowe określenie wysokości ciężącej na nich daniny publicznej, po drugie, pozostawiają zbyt dużą swobodę organom stosującym prawo i umożliwiają dowolność rozstrzygnięć, przy jednoczesnym braku oparcia norm prawnych regulujących uprawnienia organu o instytucję tzw. uznania administracyjnego.

Spółka stoi na stanowisku, że art. 2 ust. 1 w związku z art. 1 a ust. 1 pkt 1 i 2 UPOŁ interpretowane przez sądy administracyjne niezgodnie z ich literalnym brzmieniem, 1j. w taki sposób, że obiekt budowlany spełniający wszystkie cechy budynku, wymienione w art. 1a ust. 1 pkt 1 UPOŁ, jest uznawany za budowlę z uwagi na niespełnienie niewskazanych w UPOŁ dodatkowych kryteriów (takich jak np. jego przeznaczenie, funkcje, wyposażenie, oraz sposób i możliwość wykorzystania budynku) narusza gwarancje pewności i bezpieczeństwa prawnego. W rezultacie, wyklarowana linia orzecznicza pozbawia praktycznego znaczenia wymóg obiektywnej przewidywalności prawa, którego konsekwencją jest wymóg przewidywalności rozstrzygnięć organów stosujących prawo.

W ocenie Spółki, wykładnia przepisów UPOŁ przyjęta przez sądy administracyjne- zezwalająca na kwalifikację obiektu budowlanego w oparciu o pozaustawowe kryteria - skutkuje brakiem pewności sytuacji prawnej podatników pozostawia jej kształtowanie organom sądom administracyjnym. Taka sytuacja jest niedopuszczalna w demokratycznym państwie prawnym, gdyż wszystkie istotne elementy stosunku podatkowego (w tym przedmiot opodatkowania) powinny być określone w ustawie, a nie skutek działalności organów stosujących prawo.

W zaskarżonym wyroku naruszone zostały art. 20, art. 217, art. 32, art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej poprzez utrzymanie w mocy decyzji nierówno obciążającej podatkiem podatników

prowadzących działalność gospodarczą w budynkach od tych którzy takiej działalności nie prowadzą co spowodowało naruszenie konstytucyjnej zasady równości i zakazu dyskryminacji, a także ograniczyło wolność i swobodę prowadzenia działalności gospodarczej będącej podstawą społecznej gospodarki rynkowej.

Zgodnie z poglądami doktryny (*Podatek od nieruchomości przedsiębiorcy – glosa – FPK 3/00*) „przy różnicowaniu sytuacji podatkowoprawnej podatników przede wszystkim powinno się zwracać uwagę na zasadę swego rodzaju proporcjonalności między stopniem zróżnicowania sytuacji podatników, która jest z kolei podstawą różnicowania ich sytuacji podatkowoprawnej, a stopniem zróżnicowania ich sytuacji podatkowoprawnej. Innymi słowy: **im istotniejsza różnica między podatnikami, tym większa może być różnica w wysokości obciążającego ich ciężaru podatkowego.**” Nie da się ukryć, iż podatek prowadzący działalność w lokalu i czerpiący z niej zyski może płacić podatek w pełnej wysokości. Jednak w porównaniu takiego podatnika do podmiotu posiadającego pustostany i nieczerpiącego zysku z działalności i płacącego taki sam podatek stan ten jest rażąco niesprawiedliwy.

Art. 20 Konstytucji RP wskazuje, że *społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności i działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej*. W doktrynie przyjmuje się, że ten przepis stanowi odzwierciedlenie koncepcji polityczno-gospodarczej, ukierunkowanej na syntezę zagwarantowanej przez Państwo wolności gospodarczej oraz bezpieczeństwa i sprawiedliwości społecznej. Realizacja przez ustawodawcę ustroju społecznej gospodarki rynkowej poprzez wykorzystywanie danin publicznych do realizacji zadań publicznych musi odbywać się przy poszanowaniu praw rynku.

Ustawodawca kierując się celami społecznymi i gospodarczymi musi zakładać, że daninowe instrumenty stymulacyjne nie będą przeczyły konstytucyjnym zasadom sprawiedliwości, powszechności i równości opodatkowania. (Tak w: *Adam Krzywoń, Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji RP, wydawnictwo sejmowe, Warszawa 2001 r.)*

„Zgodnie z zasadą sprawiedliwości podatkowej ugruntowanej w doktrynie orzecznictwie i uzasadnieniach sejmowych wszystkie podmioty będące w takich samych warunkach ekonomicznych muszą być traktowane pod względem podatkowym w taki sam sposób, czyli powinny być równo opodatkowane. To co jest natomiast „nierówne” musi być nierówno opodatkowane.”

Takie rozumienie sprawiedliwości podatkowej nawiązuje wprost do konstytucyjnej klauzuli równości, która nakazuje jednakowe traktowanie podmiotów w obrębie danej klasy oraz pozwala na odmienne traktowanie podmiotów różniących się od siebie. Treść tej konstytucyjnej normy podatkowej wywodzona jest zarówno z art. 2 jak i art. 32 ust 1. oraz art. 84 Konstytucji RP.

Równość powinna więc obejmować – co najmniej – nakaz stosowania takich samych reguł do podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej. Może ona także być związana z działaniami podejmowanymi w celu zniwelowania różnic faktycznych, za pomocą różnicowania zakresu praw i obowiązków podatkowych.

Nakładanie na podmioty prowadzące działalność gospodarczą w różnych miastach i warunkach rynkowych podatku od nieruchomości przeznaczonych na prowadzenie działalności gospodarczej **stanowi również naruszenie konstytucyjnego zakazu dyskryminacji.**

Mając powyższe na uwadze wnoszę o:

- 1) stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych – w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 168 oraz 217 Konstytucji RP;
- 2) o zasądzenie na rzecz Skarżącej zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem według norm przepisanych

Za Skarżącą

Robert Szczepanek
RADCA PRAWNY

Załączniki:

1. Pełnomocnictwo do sporządzenia skargi wraz z potwierdzeniem uiszczenia opłaty skarbowej.
2. Odpis aktualny z Krajowego Rejestru Sądowego.
3. Kopia wyroku NSA z dnia września 2018 r. wraz z udokumentowaniem daty doręczenia prawomocnego wyroku,
4. Kopia wyroku WSA w G z dnia października 2017 r.
5. kopia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz o zwrot nadpłaconego podatku od nieruchomości
6. decyzja organu z dnia .03.2017 r.
7. decyzja SKO z dnia maja 2017 r.
8. Odpisy niniejszej skargi wraz z załącznikami (4 egz)

Otrzymują:

1. Adresat ;
2. A.a