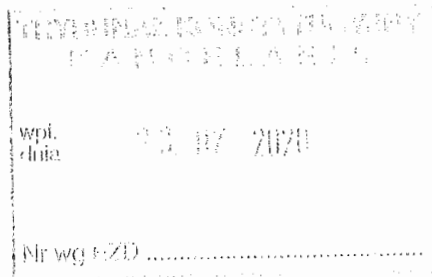




Warszawa, 23 lipca 2020 r.

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



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej N
sp. z o.o. z siedzibą w W z 30 listopada 2018 r. (sygn. akt SK 40/19), jednocześnie wnosząc o **umorzenie** postępowania 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

1. Przedmiot kontroli

1. W dniu 11 lipca 2019 r. do Kancelarii Sejmu wpłynęło zawiadomienie Prezes Trybunału Konstytucyjnego o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawie skargi konstytucyjnej N sp. z o.o. z siedzibą w W (dalej: skarżąca, spółka) z 30 listopada 2018 r. (sygn. akt SK 40/19).

2. Przedmiotem kontroli jest art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014, poz. 849, ze zm., dalej: u.p.o.l.) w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2015 r. Kwestionowany art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. stanowi: „Użyte w ustawie określenia oznaczają: grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej – grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”.

3. Zaskarżony przepis stanowił przedmiot kontroli TK, który wyrokiem z 12 grudnia 2017 r., sygn. akt SK 13/15 orzekł, że: „Art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej”. Powyższy wyrok zapadł w odmiennym stanie faktycznym, bowiem nie dotyczył on bezpośrednio przedsiębiorcy, posiadającego nieruchomość, ale jego małżonka. Podatnicy podatku od nieruchomości jako małżonkowie, z których jedno było przedsiębiorcą, nabyli grunt, który nigdy nie był wykorzystywany na cele związane

z działalnością gospodarczą, a mimo to zostali zobowiązani do zapłacenia podatku od nieruchomości według stawki przewidzianej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Naczelny Sąd Administracyjny, orzekając w sprawach skarżących, przyjął, że art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. uzależnia zakwalifikowanie gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie od faktu prowadzenia działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem. Trybunał uznał, że treść normy prawnej, ustalona w drodze trwałej praktyki NSA, jest niezgodna z Konstytucją. Uzasadniając rozstrzygnięcie w sprawie TK poczynił następujące ustalenia.

Po pierwsze, w sprawie skarżących doszło do naruszenia ich konstytucyjnych wolności i praw na skutek zakwalifikowania gruntu do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, przy czym wystarczającą przesłanką takiej kwalifikacji było to, że osoba fizyczna, będąca współposiadaczem gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, prowadzi działalność gospodarczą.

Po drugie, „zaskarżony przepis ma zbyt szeroki zakres zastosowania, nawet z uwzględnieniem wyłączeń, o których mowa w ostatnim zdaniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Ustawodawca deklaruje, że obowiązek podatkowy i wysokość podatku zależy od: a) posiadania gruntu przez przedsiębiorcę, b) związku gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej. Równocześnie przyjmuje, że dla ustalenia tego związku wystarczy stwierdzenie, iż grunt pozostaje w posiadaniu przedsiębiorcy. W konsekwencji obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., zostaje nałożony na osoby posiadające grunty niemające związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Szczególnie rażące jest nałożenie takiego obowiązku na współposiadaczy gruntu wówczas, gdy jeden z nich nie jest przedsiębiorcą”.

Po trzecie, „nieproporcjonalność ingerencji w konstytucyjne prawo własności polega na tym, że ustawodawca nie zastosował bardziej precyzyjnych kryteriów, pozwalających ustalić występowanie związku gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zastosowane kryterium „posiadania gruntu przez przedsiębiorcę” nie realizuje deklarowanego przez ustawodawcę celu regulacji i prowadzi do nieuzasadnionego konstytucyjnie ograniczenia wolności majątkowej”.

Po czwarte, „zaskarżona regulacja prowadzi także do naruszenia równej ochrony praw majątkowych gwarantowanej przez art. 64 ust. 2 Konstytucji. Różnicuje bowiem posiadaczy gruntów, które nie mają związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podatnicy (osoby fizyczne) będący w podobnej sytuacji (posiadacze gruntów niemających związku z prowadzeniem działalności gospodarczej) opłacają podatek od nieruchomości według odmiennych stawek. Zdaniem Trybunału, zróżnicowanie to nie ma konstytucyjnego uzasadnienia w odniesieniu do osób posiadających grunty niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej”.

4. Ponadto przed TK toczy się postępowanie zainicjowane skargą konstytucyjną z 21 września 2014 r. (sygn. akt SK 39/19), której przedmiotem jest art. 1a ust. 1 ust. 3 u.o.p.l. Pismem z dnia 20 grudnia 2019 r. Sejm przedłożył w tej sprawie wyjaśnienia, jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2014 r. do 31 grudnia 2014 r. i w zakresie, w jakim odnosi się do przeznaczonych na cele przemysłowe gruntów, budynków i budowli będących w posiadaniu przedsiębiorcy, **jest zgodny** z art. 64 ust. 3 Konstytucji w związku z zasadą szczegółowej określoności prawa, wywodzoną z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Sejm nie dostrzegł naruszenia standardów określoności przepisów prawa podatkowego w stopniu, który uzasadniałby uchylene domniemania niekonstytucyjności normy prawnej, ponieważ sądy administracyjne wybrały - spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego - wariant interpretacyjny dający się uzgodnić z Konstytucją. A ponadto, odrzuciły one szerokie rozumienie zaskarżonego przepisu, które w pewnym okresie dominowało w orzecznictwie sądowym. Nadto zaskarżona regulacja nie jest stosowana w sposób rozszerzający obowiązek podatkowy, a sądy w celu ustalenia treści zaskarżonego przepisu sądy nie odwołują się do wykładni przez analogię, która jest niedopuszczalna w prawie podatkowym (wyroki TK z: 13 września 2011 r., sygn. akt P 33/09; 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09).

Powyższe uwagi nie mają bezpośredniego wpływu na sprawę zawisłą przed TK, ponieważ oś sporu konstytucyjnego koncentruje się wokół wąskiej części normatywnej zaskarżonego przepisu, a konkretnie zwrotu „względy techniczne”.

2. Stan faktyczny i zarzuty skarżące

1. Skarżąca prowadzi działalność gospodarczą w postaci: 1) działalność firm centralnych i holdingów, 2) kupno i sprzedaż nieruchomości na własny rachunek, 3) wynajem i zarządzanie nieruchomościami, 4) realizacja projektów budowlanych związanych z wnoszeniem budynków (wydruk z Krajowego Rejestru Sądowego z marca 2019 r., dołączony do sprawy). Jest też właścicielem budynku o funkcji handlowo-usługowej () położonego w B przy ulicy Z , w którym znajdują się lokale niewykorzystywane w 2015 r. do prowadzenia działalności gospodarczej (lokali o powierzchni m²). Jak wynika ze stanu sprawy, lokale te nie były ani wynajmowane, ani też spółka nie prowadziła w nich działalności gospodarczej.

Skarżąca jest płatnikiem podatku od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności, wobec którego prawodawca przewidział podwyższoną stawkę. W deklaracji za 2015 r. wskazała zł. tytułem należnego podatku. Z kolei w dniu października 2016 r. wystąpiła do Prezydenta B jako organu podatkowego o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2015 r. i jej zwrot w kwocie zł, ewentualnie w kwocie zł. Uzasadniając żądanie zwrotu wskazała, że lokalne w położonej przy ul. Z powinny być wyłączone z podstawy opodatkowania powierzchni użytkowej (tj. o m²), ponieważ nie były one wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

Decyzją z listopada 2016 r. organ podatkowy odmówił stwierdzenia nadpłaty w podatku od nieruchomości. Od tej decyzji skarżąca odwołała się do Samorządowego Kolegium Odwoławczego w K , który uchylił rozstrzygnięcie Prezydenta B , przekazując sprawę do ponownego rozpatrzenia. Następnie decyzją z marca 2017 r., nr organ podatkowy ponownie odmówił stwierdzenia nadpłaty podatku od nieruchomości. W uzasadnieniu wskazał, że przepisy u.p.o.l. nie przewidują zwolnienia podatkowego z powodu niewykorzystywania nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej. Poza tym nie zachodzi przesłanka „względów technicznych”, która uprawnia do zwolnienia przedmiotowego w podatku od nieruchomości, ponieważ budynek został oddany do użytku w 2013 r. na mocy decyzji Prezydenta B . Od powyższego rozstrzygnięcia, skarżąca odwołała się do SKO, podnosząc między

innymi, że organ nie zbadał stanu technicznego lokali, który ma wpływ na wysokość podatku.

Decyzją z maja 2017 r. (nr), Samorządowe Kolegium Odwoławcze w K utrzymało w mocy decyzję organu I instancji. Wobec tego skarżąca wniosła do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G skargę, który oddalił ją wyrokiem z października 2017 r., sygn. akt . Od wyroku sądu I instancji wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który utrzymał zaskarżone rozstrzygnięcia w mocy (wyrok NSA z września 2018 r., sygn. akt). Następnie skarżąca złożyła skargę konstytucyjną do Trybunału Konstytucyjnego.

Zarządzeniem z 28 lutego 2019 r., TK wezwał skarżącą do uzupełnienia braków formalnych skargi przez wskazanie, jakie jej wolności lub prawa wyrażone w art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 168 i art. 217 Konstytucji zostały naruszone oraz dokładne określenie sposobu ich naruszenia. Skarżąca została także zobowiązana do doręczenia pełnomocnictwa szczególnego do sporządzenia i wniesienia skargi konstytucyjnej, a także reprezentowania skarżącej w postępowaniu przed Trybunem Konstytucyjnym. Pismem z 11 marca 2019 r., skarżąca odniosła się do zarządzenia, zaś postanowieniem z 31 maja 2019 r. (Ts 177/18), TK postanowił nadać bieg skardze.

2. Zdaniem skarżącej, zaskarżony przepis narusza: art. 2 (zasada sprawiedliwości społecznej), art. 32 ust. 1 (zasada równości), art. 64 ust. 1 i 3 (ochrona własności), art. 84 (obowiązek ponoszenia podatków i innych danin publicznych) oraz art. 217 (zasada wyłączności regulacji ustawowej) i art. 168 (podatki i opłaty lokalne) Konstytucji.

3. W opinii skarżącej, niekonstytucyjność zaskarżonego przepisu polega na tym, iż „wskazane przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, interpretowane jednolicie przez sądy administracyjne, w taki sposób, że – znajdująca się w posiadaniu podatnika nieruchomość 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, 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 [...] 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” (skarga konstytucyjna, s. 2).

Skarżąca nie zgadza się by przez względy techniczne rozumieć trwałe i nieodwracalne przeszkody techniczne, uniemożliwiające wykorzystywanie nieruchomości. Powyższe rozumienie zaskarżonego przepisu narusza „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” (skarga konstytucyjna, s. 7).

Zdaniem skarżącej, art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. pozbawił ją własności środków pieniężnych oraz dokonał dyskryminacji wobec innych przedsiębiorców z następujących powodów. Po pierwsze, działania organów podatkowych były podejmowane „w sposób sprzeczny z zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP”. Po drugie, „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”. Po trzecie, „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” (skarga konstytucyjna, s. 7).

W opinii skarżącej, „ustawodawca nie określił, co należy rozumieć pod pojęciem «względów technicznych». W związku z tym nie można [...] jednoznacznie rozstrzygnąć, w jakich sytuacjach przedsiębiorca może uznać, że posiadany przez niego grunt lub budynek powinien zostać opodatkowany niższą stawką podatku od nieruchomości. Orzecznictwo jest w tym zakresie różne, jednak w większości Sądy uznają, że wystarczy, gdy względy techniczne mają charakter obiektywny, niezależny od woli podatnika (wyrok Naczelnego Sadu 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 SAJPO 409/10 oraz wspomniane wcześniej orzeczenie WSA w Łodzi, I SAJ 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)”.

Powyższe rozbieżności w stanowiskach sądów administracyjnych, w opinii skarżącej, „wynikają z niejasnej redakcji art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. 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” (skarga konstytucyjna, s. 11).

3. Analiza formalna

1. Zaskarżony art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. zawiera legalną definicję nieruchomości „związanych z działalnością gospodarczą”. Zgodnie z § 146 ust. 1 załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (tj. Dz. U. z 2016 r., poz. 283 ze zm., dalej: z.t.p.) „W ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, jeżeli: 1) dane określenie jest wieloznaczne; 2) dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości; 3) znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe; 4) ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia”. Trybunał Konstytucyjny – w ślad za doktryną prawa – wskazuje, że „Jednym z powodów posługiwania się definicjami legalnymi jest zatem to, «że wykorzystywany przez prawodawcę konkretny zwrot jest niedookreślony, a tymczasem prawodawca preferuje w danym przypadku nie elastyczność tekstu, lecz jego precyzję i dlatego postanowił tę niedookreśloność zlikwidować» (M. Zieliński, *op. cit.*, s. 190). Nie musi jednak zawsze chodzić o całkowite wyeliminowanie niedookreśloności (nieostrości) jakiegoś terminu. Prawodawca może zdecydować się jedynie w pewnym stopniu dookreślić dany zwrot czy wyrażenie, zmniejszając tym samym tylko do pewnego stopnia również jego nieostrość” (wyrok TK z 9 czerwca 2015 r., sygn. akt SK 47/13).

Jako wypowiedź ustawodawcy, definicja legalna ma ustalić znaczenia definiowanego wyrażenia lub dokonać charakterystyki definiowanego przedmiotu. Stosowanie przez ustawodawcę definicji legalnej jest jedną z metod techniki prawodawczej, ukierunkowaną na realizację zasady określoności prawa. W orzecznictwie TK postrzega się definicje legalne jako „dodatkową gwarancję określoności prawa. Jednocześnie, jako skierowane do organów stosowania prawa normatywne nakazy przypisania danemu pojęciu znaczenia tylko takiego, jakie zostało ustalone przez ustawodawcę, definicje legalne krępują swobodę organów

wykonawczych i sądowych. Tym samym, od strony pozytywnej, pozwalają zapewnić, że przepisy będą wykładane i stosowane z poszanowaniem woli ustawodawcy, zaś od strony negatywnej, wykluczają (a przynajmniej znacznie ograniczają) ryzyko, że organy przypiszą pojęciom znaczenie odbiegające od tego, jakie było zakładane, co prowadziłoby do „zawłaszczania” pewnych sfer życia obywateli, które w zamyśle ustawodawcy nie miały być objęte nakazami lub zakazami (ani sankcjami za naruszenie tych nakazów i zakazów). W tym sensie definicje legalne pozostają w ścisłym funkcjonalnym związku z realizacją – fundamentalnych w demokratycznym państwie prawa – zasad: bezpieczeństwa prawnego oraz zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa” (wyrok TK z 9 czerwca 2015 r., sygn. akt SK 47/13).

Ta gwarancyjna funkcja definicji legalnych nabiera szczególnego znaczenia w prawie podatkowym z powodu wyższego standardu określoności przepisów prawa. Ustawodawca ma obowiązek starannie redagować przepisy prawa podatkowego, ograniczając uznaniowość organów skarbowych, zachowując przy tym pewną elastyczność instrumentów prawnych. Przeciwwagą tej elastyczności jest zasada *in dubio pro tributario*, która wiąże organy stosujące prawo podatkowe. Z zasady tej wynika obowiązek podjęcia rozstrzygnięcia najkorzystniejszego dla podatnika w sytuacji, gdy nie można jednoznacznie ustalić znaczenia dekodowanej normy prawnej. Z drugiej jednak strony, „Podmiot dokonujący wykładni nie może [...] pomijać wykładni literalnej i stosować teży dyrektywy interpretacyjnej, nawet gdyby miało to prowadzić do korzystniejszych rezultatów interpretacyjnych. Dyrektywa ta nie może bowiem polepszać sytuacji podatnika wbrew jednoznaczному unormowaniu ustawy. Nie może ona kształtować zakresu obowiązku podatkowego. Prowadziłoby to do zniekształcenia celów i funkcji prawa podatkowego. Może ona jedynie ograniczać zakres ingerencji norm podatkowych. Zwłaszcza gdy ustalenie możliwego znaczenia tych norm jest problematyczne, czyli dyrektywy wykładni pierwszego stopnia prowadzą do wątpliwych rezultatów” (A. Mariański, *Zasad in dubio pro tributario*, [w:] *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, red. A. Mariański, C.H. Beck 2017, s. 3-7).

2. Zaskarżony przepis zawiera dwie normy prawne. Pierwsza, determinuje pojęcie nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Druga zaś określa nieruchomości, które nie są związane z prowadzoną działalnością. Są to budynki

mieszkalne oraz grunty związane z tymi budynkami, grunty, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, a także grunty, budynki i budowle, które nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”. Ta druga norma prawna, którą należy postrzegać jako zwolnienie podatkowe, została zakwestionowana przez skarżącą. Świadczą o tym następujące fragmenty skargi konstytucyjnej, a także akta sądowe dołączone do sprawy zawisłej przed TK:

1) „[...] 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 konstytucyjne prawo równości i zakazu dyskryminacji, ograniczała wolność i swobodę prowadzenia działalności gospodarczej. zasady sprawiedliwości społecznej. prawo własności do środków pieniężnych poprzez nieuzasadnione zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości przez 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” (skarga konstytucyjna, s. 2).

2) „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” (skarga konstytucyjna, s. 3).

3) „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 rozstrzygnąć na korzyść podatnika. Zasada ta w tej sytuacji powinna mieć w pełni

zastosowanie” lub „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” (skarga konstytucyjna, s. 4).

4) „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” (skarga konstytucyjna, s. 5).

5) „[...] 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” (skarga konstytucyjna, s. 6).

6) „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 rozstrzygać 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” (skarga konstytucyjna, s. 9).

7) „Przechodząc do podniesionych w skardze kasacyjnej zarzutów naruszenia prawa materialnego, należy wskazać że koncentrują się one wokół zagadnienia właściwej interpretacji art. 1 a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. Spółka zarzuca Sądowi, że ten niesłusznie uznał, że iż na podstawie tego przepisu podatnik prowadzący działalność gospodarczą musi opłacać podatek od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w pełnej wskazanej wysokości pomimo, iż przepis ten przewiduje wyjątek w postaci niespełnienia warunków technicznych przez lokal” (wyrok NSA z września 2018 r., sygn. akt).

Powyższe wypowiedzi skarżącej, znajdujące potwierdzenie w wyroku NSA, wskazują, że przedmiotem kontroli nie jest cały zakwestionowany art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., lecz jego fragment: „[...] chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”. W tym zakresie przepis ten powinien zostać poddany kontroli TK.

3. W myśl art. 53 ust. 1 pkt 1-3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: ustawa o TK) skarga konstytucyjna powinna zawierać m.in. określenie kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją; wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone oraz uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie.

Zarządzeniem z 28 lutego 2019 r., TK wezwał skarżącą do uzupełnienia braków formalnych skargi przez wskazanie, jakie jej wolności lub prawa wyrażone w art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 168 i art. 217 Konstytucji zostały naruszone oraz dokładne określenie sposobu ich naruszenia. Jak podnosi

Trybunał Konstytucyjny: „[S]karżący obowiązany jest przedstawić konkretne i przekonujące argumenty świadczące o niekonstytucyjności zakwestionowanych regulacji. Tym samym skarżący nie tylko winien wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone kwestionowaną regulacją, lecz także opisać «sposób» tego naruszenia. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej między unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz tymi, które określone są w niej jako wzorce kontroli [...] Tym samym nie wystarczy, że skarżący wskaże określone przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Musi on także wyjaśnić, na czym owa niezgodność polega. Jest to przesłanka konieczna do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09; zob. także np. postanowienia TK z: 28 lutego 2007 r., sygn. akt SK 78/06; 14 stycznia 2009 r., sygn. akt Ts 21/07; 15 grudnia 2009 r., sygn. akt Ts 10/09; 12 października 2010 r., sygn. akt Ts 229/09; 6 grudnia 2012 r., sygn. akt Ts 187/11).

Pismem z 7 marca 2019 r. skarżąca braki te uzupełniła, rozszerzając przy tym przedmiot i wzorce kontroli. Na rozszerzenie przedmiotu kontroli wskazują następujące fragmenty pisma procesowego skarżącej: po pierwsze, prawo do własności skarżącej jest naruszane w ten sposób, że jako posiadacz nieruchomości jest ona zobowiązana „do ponoszenia ciężaru podatkowego ustalonego dla nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej pomimo tego, że działalność gospodarcza i związany z nią zarobkowy charakter, nie jest prowadzona na tej konkretnej nieruchomości. W rzeczywistości dochodzi więc do dyskryminacji skarżącego gdyż gdyby posiadał tę samą nieruchomość niezwiązaną z prowadzeniem działalności gospodarczej (a faktycznie na tej nieruchomości działalności nie prowadzi i nie pobiera z niej korzyści) to mógłby płacić podatek w niższym wymiarze, co w mniejszym zakresie uszczuplałoby jego majątek. W konsekwencji zostaje naruszone jego prawo do wolności od nieproporcjonalnych i naruszających zasadę równości ograniczeń tego prawa stosowanych w prawie podatkowym”. Po drugie, skarżąca wiąże naruszenie Konstytucji z tym, iż będąc przedsiębiorcą posiada lokale, które „nigdy nie były, nie są i nie nadają się do wykorzystania do prowadzonej przez niego działalności gospodarczej”. Po trzecie, „Na marginesie wskazuję również, że Skarżąca musi opłacać podatek od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej w pełnej

wskazanej wysokości pomimo, iż przepis ten w brzmieniu do 31 grudnia 2015 r. przewidywał wyjątek w postaci niespełniania warunków technicznych przez lokal, które zdaniem Skarżącej również 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 Organ dokonał rozszerzającej interpretacji prawa podatkowego skutkującej zwiększeniem obciążeń podatkowych strony i naruszającej w/w prawa konstytucyjne”.

Z powyższego wynika, iż problem tzw. „względów technicznych” ma charakter poboczny lub drugorzędny dla skarżącej, choć stanowił on kanwę skargi konstytucyjnej i postępowania sądowego. W piśmie z 11 marca 2019 r., oś jej argumentacji ogniskuje się na definicji legalnej nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności. Swoją uwagę koncentruje ona na problemie „posiadania” nieruchomości i ich wykorzystywania przez przedsiębiorcę. Z nim skarżąca wiąże naruszenie swoich konstytucyjnych praw i wolności. A zatem przedmiotem kontroli czyni ona art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w zakresie, w jakim pozwala on zakwalifikować do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nieruchomości, które nie są wykorzystywane przez przedsiębiorcę. Pomija zaś „względy techniczne”, które składają się na treść art. 1a ust. 1 ust. 3 u.p.o.l., a więc nie odnosi się do zwolnienia podatkowego, który stanowił kanwę sporu przed sądami administracyjnymi. Taki stan rzeczy uprawnia Sejm do wniosku, że skarżąca nie uzupełniła braków formalnych skargi i nie odniosła się do zarządzenia TK, ponieważ nie przedstawiła argumentów, wskazujących na naruszenie jej konstytucyjnych praw i wolności przez zwolnienie podatkowe, o którym mowa w zaskarżonym przepisie. Pismem z 11 marca 2019 r., skarżąca natomiast rozszerzyła, zdaniem Sejmu, przedmiot kontroli.

4. Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić jednym z warunków merytorycznego rozpoznania skargi konstytucyjnej jest jej złożenie w terminie trzech miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia. Jak wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 26 marca 2002 r. (sygn. akt SK 2/01), jest to ostateczny termin sformułowania elementów skargi konstytucyjnej, a zatem określenia jej granic, które wiążą Trybunał zarówno w trakcie rozpoznania wstępnego, jak i merytorycznego. Jednocześnie nie

jest dopuszczalna późniejsza modyfikacja tych granic, co odnosi się zarówno do przedmiotu skargi konstytucyjnej, jak też jej podstaw (postanowienia TK z: 19 stycznia 2000 r., sygn. akt Ts 172/99; 28 października 2002 r., sygn. akt Ts 164/01). Rozszerzenie skargi o nowy wzorzec, po upływie trzech miesięcy od daty doręczenia skarżącym ostatecznego rozstrzygnięcia sprawia, że rozpatrzenie skargi w tym zakresie jest niedopuszczalne.

Rozszerzenie zakresu skargi konstytucyjnej, wychodzące poza granice określone w skardze konstytucyjnej z 30 listopada 2015 r., stanowi naruszenie art. 77 ust. 1 u.o.TK. Powyższe stanowisko Sejmu znajduje potwierdzenie w wydanym w składzie trzech sędziów postanowieniu TK z 1 lipca 2016 r. (sygn. akt Ts 163/15), który stwierdził, że rozszerzenie argumentacji nie wpływa na kwestię dopuszczalności przekazania skargi do merytorycznej kontroli. Ustawa wyznacza jednak trzymiesięczny termin, „w którym możliwe jest wniesienie skargi konstytucyjnej, modyfikacja przedmiotu zaskarżenia lub wzorców kontroli, a także powołanie nowych argumentów, które nie zostały podniesione w skardze. Uzupelnienie zatem argumentacji na etapie zazalenia należy uznać za niedopuszczalną [...] próbę obejścia tego terminu (zob. postanowienie TK z 25 marca 2016 r., sygn. akt Ts 163/15).

Ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia, Sejm wnosi o umorzenie postępowania w zakresie, w jakim art. 1a ust. 1 ust. 3 u.p.o.l. pozwala zakwalifikować niewykorzystywanych przez przedsiębiorcę budynków do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

5. Pismo skarżącej z 11 marca 2019 r. nie zawiera żadnych argumentów uzasadniających naruszenie konstytucyjnych praw i wolności przez art. 1a ust. 1 pkt 3 w zakresie, w jakim odnosi się on do „względów technicznych”. Skarga konstytucyjna ogranicza się zaś do: przedmiotu kontroli, wzorców konstytucyjnych, przedstawienia stanu faktycznego. W punkcie skargi zatytułowanym „Uzasadnienie”, skarżąca przedstawia jedynie treść wzorców konstytucyjnych, nie podejmując konfrontacji ich treści z zaskarżonym przepisem. Prowadzi to do poważnego deficytu argumentacyjnego, który nie pozwala na ustosunkowanie się do zarzutów skargi przez Sejm jako uczestnika postępowania. Przede wszystkim skarga pozbawiona jest uzasadnienia naruszenia art. 64 Konstytucji, co ma znaczenie w kontekście poglądu TK, w myśl którego „niedopuszczalne jest utożsamianie ustanowienia

obowiązku podatkowego z naruszeniem prawa własności. Trybunał wielokrotnie podkreślał, że przepisy regulujące problematykę danin publicznych nie mogą wprowadzić kształtować obowiązku podatkowego w taki sposób, który czyniłby z nich instrument konfiskaty mienia, jednak sama ingerencja w sferę praw majątkowych należy do zasadniczej treści instytucji podatku. Przepisy prawa podatkowego mają bowiem swoją własną, odrębną podstawę konstytucyjną (art. 84 Konstytucji), wyraźnie upoważniającą ustawodawcę do stanowienia ograniczeń praw majątkowych (zob. wyrok o sygn. SK 49/06 oraz postanowienie o sygn. SK 23/06 i powołane tam orzecznictwo)” (zob. postanowienie TK z 5 czerwca 2013 r., sygn. akt SK 25/12). A ponadto skarżąca nie dostrzega, że jej problem konstytucyjny nie wiąże się z obowiązkiem podatkowym, ale ze zwolnieniem podatkowym, z którego nie mogła ona skorzystać.

Powyższe uprawnia Sejm do konkluzji, że skarga konstytucyjna nie spełnia warunków przewidzianych art. 79 Konstytucji i wymagań ustawowych wynikających ze specyfiki tego nadzwyczajnego środka prawnego. W obowiązującym stanie prawnym zostały one wyrażone w art. 53 u.o.TK., który zobowiązuje skarżącą do: a) wskazania, która konstytucyjna wolność lub które prawo skarżącej, i w jaki sposób zostały naruszone; b) uzasadnienia zarzutu niezgodności przedmiotu kontroli ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie; c) przedstawienia stanu faktycznego. Wymogi te nie mogły i nie mogą być traktowane powierzchownie. Ciężar dowodu bowiem spoczywa na podmiocie kwestionującym zgodność ustawy z Konstytucją i „dopóki nie powoła on konkretnych i przekonujących argumentów prawnych na rzecz swojej tezy, dopóty Trybunał Konstytucyjny uznawać będzie kontrolowane przepisy za konstytucyjne. W przeciwnym razie [...] Trybunał przekształciłby się w organ orzekający z inicjatywy własnej” (por. postanowienia TK z: 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt SK 48/13; 22 lipca 2015 r., sygn. akt SK 20/14; 22 marca 2016 r., sygn. akt SK 35/14; 14 kwietnia 2016 r., sygn. akt SK 25/14). Innymi słowy, Trybunał Konstytucyjny nie może w imieniu skarżącego przedstawiać argumentacji „odpowiedniej do wyrażanych wątpliwości lub – wychodząc poza granice określone we wniosku – całkowicie modyfikować podstaw kontroli”. W piśmie inicjującym postępowanie przed Trybunałem skarżący zobowiązany jest „przedstawić proces myślowy, jaki doprowadził [...] do sformułowania zarzutu niezgodności zaskarżonych przepisów ze wskazanymi wolnościami lub prawami [...]. Obejmuje to w szczególności

dokonanie wykładni przepisów wskazanych jako przedmiot kontroli i wykładni przepisów wskazanych jako wzorzec kontroli, tj. ustalenie wynikających z nich norm prawnych. Następnie konieczne jest porównanie tych norm i wykazanie, że zachodzi między nimi niezgodność” (zob. postanowienie TK z 8 lipca 2013 r., sygn. akt P 11/11). Temu ostatniemu obowiązkowi nie czyni zadość zarysowanie jedynie treści wzorców kontroli.

6. Reasumując dotychczasowe uwagi należy stwierdzić, co następuje: po pierwsze, zaskarżony przepis zawiera dwie normy prawne. Pierwsza określa przedmiot opodatkowania, zaś druga zawiera zwolnienia podatkowe. Problem konstytucyjny opisany w skardze, jak też postępowanie sądowe wskazują, że przedmiot sporu stanowiły tzw. względy techniczne, które uprawniają do zwolnienia podatkowego. Z kolei w piśmie procesowym, uzupełniającym braki formalne, skarżąca rozszerzyła przedmiot kontroli, zaopatrując go w odpowiednie uzasadnienie. Nie dotrzymała jednak terminu, o którym mowa w art. 79 Konstytucji. Po drugie, skarżąca nie przedstawiła zarówno w skardze konstytucyjnej, jak i w piśmie z 11 marca 2019 r. argumentów podważających domniemanie konstytucyjności zaskarżonej normy. A zatem nie wyjaśniła, w jaki sposób art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zakresie, w jakim obejmuje zwrot „względy techniczne”, narusza przysługujące jej prawa i wolności, a w szczególności prawo własności. Po trzecie, wywód argumentacyjny zawarty w skardze konstytucyjnej ogranicza się do przytoczenia treści wzorców kontroli, co nie wystarcza do wykazania niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu.

7. W orzecznictwie TK uforował sobie drogę pogląd, w myśl którego sąd konstytucyjny, rozpoznając merytorycznie sprawę, nie jest związany stanowiskiem zajęтым w postanowieniu wydanym na etapie wstępnego rozpoznania skargi konstytucyjnej (por. m.in. postanowienia TK z: 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 67/06; 14 listopada 2007 r., sygn. akt SK 53/06; 18 listopada 2009 r., sygn. akt SK 12/09; 25 września 2013 r., sygn. akt SK 44/12; 14 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 54/12; 13 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 16/15). Na każdym etapie postępowania, sąd jest władny ocenić, czy zostały spełnione przesłanki formalne skargi konstytucyjnej. Wobec powyższego i wniosków, jakie wynikają z analizy formalnej – niezależnie od wydanego postanowienia TK z 31 maja 2019 r., sygn. akt Ts 177/18, Sejm wnosi

o umorzenie postępowania w całości, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.TK,
ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

MARSZAŁEK SEJMU

Elżbieta Witek