



# ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 14 czerwca 2022 r.

Pozycja 33

## POSTANOWIENIE

z dnia 8 czerwca 2022 r.

Sygn. akt SK 40/19

### Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Mariusz Muszyński – przewodniczący  
Zbigniew Jędrzejewski – sprawozdawca  
Piotr Pszczółkowski  
Bartłomiej Sochański  
Rafał Wojciechowski,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 8 czerwca 2022 r., skargi konstytucyjnej spółki [...] sp. z o.o., Odział w Polsce, z siedzibą w W. o zbadanie zgodności:

art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849, ze zm.), w brzmieniu obowiązującym do 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,

p o s t a n a w i a:

**umorzyć postępowanie.**

**Orzeczenie zapadło jednogłośnie.**

## UZASADNIENIE

### I

1. W skardze konstytucyjnej z 12 grudnia 2018 r. skarżąca spółka (dalej: skarżąca) wniosła o stwierdzenie niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 849, ze zm.; dalej: u.p.o.l.), w brzmieniu obowiązującym do 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.

Skarga konstytucyjna została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym i prawnym:

Skarżąca była płatnikiem podatku od nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności, wobec którego prawodawca przewidział podwyższoną stawkę. W październiku 2016 r. wystąpiła o stwierdzenie nadpłaty w podatku od nieruchomości za 2015 r. i jej zwrot. Uzasadniając żądanie zwrotu, wskazała, że część lokali powinno być wyłączonych z podstawy opodatkowania powierzchni użytkowej, ponieważ stanowiły one tzw. pustostany,

posiadały wady techniczne, nie zostały wynajęte i nie były związane z prowadzeniem działalności gospodarczej przez cały 2015. Organ podatkowy, w drodze decyzji, odmówił stwierdzenia nadpłaty podatku od nieruchomości, uznając, że wskazane przez skarżącą okoliczności nie uzasadniają zastosowania niższej stawki podatkowej. Samorządowe kolegium odwoławcze utrzymało w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Skarga skarżącej na powyższą decyzję została oddalona wyrokiem wojewódzkiego sądu administracyjnego. Naczelny Sąd Administracyjny utrzymał zaskarżone rozstrzygnięcia w mocy.

W opinii skarżącej, art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. 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. Jego niekonstytucyjność wynika z przyjętej przez sądy administracyjne wykładni, zgodnie z którą, 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.

Skarżąca wskazała, że ustawodawca nie określił, co należy rozumieć przez pojęcie „względów technicznych”. W związku z tym, biorąc pod uwagę jedynie brzmienie przepisów, 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. Jak wskazuje skarżąca, przyjęta przez sądy administracyjne wykładnia, zezwalająca na kwalifikację obiektu budowlanego w oparciu o pozaustawowe kryteria, skutkuje brakiem pewności sytuacji prawnej podatników, co pozostawia jej kształtowanie organom podatkowym i sądom administracyjnym. Taka sytuacja jest niedopuszczalna w demokratycznym państwie prawnym, gdyż wszystkie istotne elementy stosunku podatkowego (w tym przedmiot opodatkowania) powinny być określone w ustawie, a nie wskutek działalności organów stosujących prawo.

Zdaniem skarżącej, do naruszenia art. 20, art. 217, art. 32 oraz art. 84 Konstytucji doszło „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” (s. 14-15 skargi). Skarżąca wskazała, że gdyby posiadała tę samą nieruchomość niezwiązaną z prowadzeniem działalności gospodarczej (a faktycznie na tej nieruchomości działalności nie prowadzi i nie pobiera z niej korzyści), to mogłaby płacić podatek w niższym wymiarze, co w mniejszym zakresie uszczuplałoby jej majątek. W konsekwencji zostaje naruszone jej prawo do wolności od nieproporcjonalnych i naruszających zasadę równości ograniczeń tego prawa stosowanych w prawie podatkowym. W jej opinii, zakwestionowany przepis prowadzi do „skrajnego fiskalizmu” poprzez maksymalne obciążanie podatkowe, bez jakiegokolwiek realnego uzasadnienia tego typu działań i w całkowitym oderwaniu od stanu sprawy i faktycznego wykorzystania nieruchomości.

2. Marszałek Sejmu w piśmie z 23 lipca 2020 r. w imieniu Sejmu wniósł o umorzenie postępowania w sprawie o sygn. SK 40/19 ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Marszałek Sejmu wskazał, że zakwestionowany przepis zawiera dwie normy prawne. Pierwsza determinuje pojęcie nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Druga określa nieruchomości, które nie są związane z prowadzoną działalnością. W opinii Marszałka Sejmu, skarżąca zakwestionowała jedynie tę drugą normę, na co wskazują obszerne frag-

menty uzasadnienia skargi. W związku z tym, przedmiotem kontroli Trybunału powinien być nie cały zakwestionowany art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., ale jedynie jego fragment: „chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”.

Zdaniem Marszałka Sejmu, umorzenie postępowania w sprawie wiąże się z tym, że skarżąca nie usunęła braków formalnych skargi i nie odniosła się do zarządzenia Trybunału z 28 lutego 2019 r. Jak wskazał, w odpowiedzi na zarządzenie Trybunału (pismo z 11 marca 2019 r.) skarżąca, zamiast przedstawić argumenty wskazujące na naruszenie jej konstytucyjnych praw i wolności przez zwolnienie podatkowe, o którym mowa w zaskarżonym przepisie, w sposób nieuprawniony rozszerzyła przedmiot kontroli. Argumentacja skarżącej dotyczyła bowiem 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, a nie normy, która odnosi się do zwolnienia podatkowego, stanowiącego przedmiot sporu przed sądami administracyjnymi.

Biorąc pod uwagę powyższe, Marszałek Sejmu uznał, że skarżąca nie wyjaśniła, w jaki sposób art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zakresie, w jakim obejmuje „względy techniczne”, narusza przysługujące jej prawa i wolności, a w szczególności prawo własności. Wywód argumentacyjny zawarty w skardze konstytucyjnej ograniczył się do przytoczenia treści wzorców kontroli, co nie było wystarczające do wykazania niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu. Dlatego Marszałek Sejmu wniósł o umorzenie postępowania w całości ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 27 listopada 2019 r. wniósł o umorzenie postępowania w sprawie o sygn. SK 40/19 we względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Prokurator Generalny, po obszernej analizie orzecznictwa sądów w zakresie pojęcia „względy techniczne”, odniósł się do kwestii formalnych dotyczących dopuszczalności merytorycznego rozpoznania skargi.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, podstawowym wzorcem kontroli jest art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Pozostałe wzorce należy natomiast uznać za wzorce związkowe. Odwołanie się przez skarżącą do wyrażonych w nich zasad i wartości może mieć więc jedynie charakter uzupełniający, wzmacniający argumentację dotyczącą naruszenia przez zaskarżony przepis podstawowego wzorca, którym jest art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji. Przepisy te nie statuuja bowiem konstytucyjnych praw i wolności jednostki, których naruszenie mogłyby być rozpatrywane w trybie skargi konstytucyjnej.

Następnie, Prokurator Generalny wskazał, że niniejsza skarga nie spełnia wymogów formalnych, które wynikają z przepisów prawa, a których spełnienie jest konieczne do dalszego procedowania w sprawie.

Jego zdaniem, skarga nie zawiera szczegółowej i precyzyjnej argumentacji oraz nie powołano w niej dowodów na poparcie podniesionych w niej zarzutów.

Wynika to przede wszystkim z tego, że w uzasadnieniu skargi oraz pisma z 7 marca 2019 r. nie powiązano przytoczonej tam argumentacji z konkretnymi wzorcami kontroli powołanymi w skardze. Skarżąca podniosła, że wskazane przez nią wzorce kontroli należy odczytywać łącznie jako zespół ograniczeń stawianych ustawodawcy w momencie korzystania ze swobody kształtowania przepisów prawa podatkowego i nakładania na obywateli obciążeń daninowych. Natomiast zgodnie z obowiązującymi przepisami, na podmiocie inicjującym postępowanie przed Trybunałem Konstytucyjnym spoczywa obowiązek odpowiedniego uzasadnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli.

Ponadto podniesiona przez skarżącą argumentacja odnosi się przede wszystkim do zarzutów dotyczących niekonstytucyjności normy prawnej nakładającej na podatnika prowadzącego działalność gospodarczą i posiadającego nieruchomość, na której nie prowadzi fak-

tycznie tej działalności, obowiązek uiszczenia podatku od tej nieruchomości w wysokości przewidzianej dla nieruchomości zaliczanej do kategorii nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, tj. z zastosowaniem wyższych stawek podatkowych.

Tymczasem zaskarżony przepis jedynie definiuje pojęcie gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej na potrzeby tej ustawy. Nie jest więc przepisem nakładającym bezpośrednio obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości, w szczególności zaś nie określa wysokości stosowanych stawek podatkowych.

W odniesieniu do art. 64 ust. 1 i 3 Konstytucji, Prokurator wskazał, że nie jest to adekwatny wzorzec kontroli w odniesieniu do zaskarżonego przepisu, który bezpośrednio nie ingeruje w sferę własności i nie nakłada zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości. Norma prawna będąca źródłem opodatkowania podatkiem od nieruchomości budynku posiadanego przez podmiot prowadzący działalność gospodarczą – niezależnie od tego, czy faktycznie prowadzi on tam taką działalność – z zastosowaniem wyższej stawki tego podatku zawarta jest w art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. Norma ta nie jest przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie, gdyż skarżąca zaskarżyła jedynie samoistnie art. 1a ust. 1 pkt 3, bez powiązania go z innymi przepisami.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, w skardze brak jest również argumentacji odnoszącej się do art. 32 ust. 1, art. 84, art. 168, art. 217 Konstytucji oraz zasady proporcjonalności. Skarżąca nie wskazała też przepisu Konstytucji, z którego wyprowadza zasadę proporcjonalności.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady poprawnej legislacji, Prokurator Generalny stwierdził, że argumentacja skarżącej jest sprzeczna. Z jednej strony skarżąca uważa, że zawarte w zaskarżonym przepisie pojęcie „względy techniczne” jest niejasne i nieprecyzyjne, ograniczając się do stwierdzenia, iż orzecznictwo w tym zakresie jest różne. Z drugiej strony wskazuje, że zaskarżony przepis interpretowany jest jednolicie przez sądy administracyjne w taki sposób, że za względy techniczne nie można uznać chwilowej, obiektywnie usuwalnej przeszkody w gospodarczym wykorzystaniu nieruchomości. Dodatkowo, w skardze nie powołano dowodów uzasadniających tezę, że zaskarżony przepis, z uwagi na nieokreśloność użytego w nim pojęcia „względy techniczne”, jest wadliwy w takim stopniu, że z zastosowaniem przyjętych w polskim systemie metod wykładni nie da się go zinterpretować w sposób zgodny z Konstytucją. A należy zauważyć, że w orzecznictwie ukształtował się jednolity sposób rozumienia tego pojęcia.

Na zakończenie Prokurator Generalny wskazał, że powołana w uzasadnieniu skargi konstytucyjnej argumentacja w zakresie dotyczącym nieuwzględnienia przez organy podatkowe i sądy administracyjne okoliczności, iż w posiadanych przez skarżącą lokalach nie była faktycznie prowadzona działalność gospodarcza, oraz niezastosowania przez te organy zasady *in dubio pro tributario* przy wykładni zaskarżonego przepisu, zdaje się wskazywać, że skarżąca kwestionuje zasadność rozstrzygnięcia zapadłego jej sprawie. Natomiast 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.

4. Pismem z 6 sierpnia 2019 r. Rzecznik Praw Obywatelskich nie zgłosił udziału w sprawie.

## II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

### 1. Przedmiot kontroli.

Skarżąca zakwestionowała zgodność art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 1170, ze zm.; dalej: u.p.o.l.), w brzmieniu obowiązującym do 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.

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”. Przepis ten zawiera w pierwszej części definicję legalną pojęcia „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej – grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą”, a w drugiej części wyłączenia z tej definicji – „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”.

Problem konstytucyjny dotyczy stosowania przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne niedookreślonego pojęcia „względy techniczne”, co zdaniem skarżącej, prowadzi do zbyt dalekiej swobody organów orzekających na jego podstawie. Skarżąca nie kwestionuje konstytucyjności całego przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., lecz jedynie chodzi jej o ten fragment, który określa przesłankę wyłączenia przedmiotu opodatkowania z kategorii gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej poprzez stwierdzenie, że „przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”.

### 2. Ocena dopuszczalności merytorycznego rozpoznania sprawy.

2.1. Trybunał na każdym etapie postępowania bada, czy skarga odpowiada warunkom formalnym i czy nie jest oczywiście bezzasadna. Przekazanie skargi po zakończeniu jej wstępnej kontroli do rozpoznania przez odpowiedni skład Trybunału nie przesądza ostatecznie o dopuszczalności jej merytorycznego rozpatrzenia. Trybunał, rozpoznając taką sprawę, nie jest związany stanowiskiem zajęтым na etapie wstępnego rozpoznania. Kontrolując istnienie pozytywnych przesłanek procesowych oraz brak przesłanek ujemnych, może również dojść do wniosków odmiennych niż te, które zostały uprzednio wyrażone w postanowieniu wydanym na etapie wstępnego rozpoznania konkretnej skargi konstytucyjnej (zob. np. postanowienie TK z 3 grudnia 2020 r., sygn. SK 27/17, OTK ZU A/2020, poz. 68).

Ujemne przesłanki postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym określa art. 59 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK). Zgodnie z tym przepisem, Trybunał na posiedzeniu niejawnym wydaje postanowienie o umorzeniu postępowania: 1) na skutek cofnięcia wniosku, pytania prawnego albo skargi konstytucyjnej; 2) jeżeli wydanie orzeczenia jest niedopuszczalne; 3) jeżeli wydanie orzeczenia jest zbędne; 4) jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzecz-



nia przez Trybunał, a także 5) w wypadku zakończenia kadencji Sejmu i Senatu, w niezakończonych sprawach wszczętych na podstawie wniosku grupy posłów albo grupy senatorów, o którym mowa w art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji. Jeżeli okoliczności, o których mowa w art. 59 ust. 1 pkt 1-5 u.o.t.p.TK, ujawnią się na rozprawie, Trybunał wydaje postanowienie o umorzeniu postępowania. Trybunał nie umarza postępowania z przyczyny, o której mowa w art. 59 ust. 1 pkt 4 u.o.t.p.TK, jeżeli wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw.

Niedochowanie wymogów formalnych skargi konstytucyjnej może stanowić przyczynę umorzenia postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK (zob. postanowienia TK z: 21 stycznia 2015 r., sygn. K 13/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 8 oraz 13 stycznia 2015 r., sygn. K 44/13, OTK ZU nr 1/A/2015, poz. 4).

Powyższe okoliczności Trybunał uwzględnił, dokonując analizy skargi konstytucyjnej w niniejszej sprawie.

2.2. Trybunał zbadał, czy nie zachodzą inne ujemne przesłanki rozpoznania skargi konstytucyjnej.

Skarga konstytucyjna inicjująca hierarchiczną kontrolę norm musi spełniać wymogi określone m.in. w art. 53 ust. 1-2 u.o.t.p.TK. Należy w niej wyraźnie określić zarzut niezgodności z Konstytucją, wskazać przedmiot i wzorce kontroli oraz sformułować uzasadnienie. Na skarżącym spoczywa poprawne wskazanie przepisów oraz ciężar udowodnienia ich niezgodności ze wskazanymi wzorcami konstytucyjnymi. Wymogów tych nie spełniają uwagi nazbyt ogólne, niejasne czy też czynione jedynie na marginesie innych rozważań. Jak konsekwentnie przyjmuje Trybunał, „[c]iężar dowodu spoczywa na podmiocie kwestionującym zgodność ustawy z [K]onstytucją i dopóki nie powoła on konkretnych i przekonywających 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” (orzeczenie TK z 24 lutego 1997 r., sygn. K 19/96, OTK ZU nr 1/1997, poz. 6; zob. też np. postanowienie TK z 15 października 2009 r., sygn. P 120/08, OTK ZU nr 9/A/2009, poz. 143).

Przeprowadzona analiza zarzutów odnośnie do art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., pozwoliła Trybunałowi Konstytucyjnemu na stwierdzenie, że niniejsza skarga nie spełnia określonych w przepisach wymagań formalnych co do należytego uzasadnienia zarzutów.

Przede wszystkim w skardze konstytucyjnej nie powiązано przedstawionej tam argumentacji z konkretnymi wzorcami kontroli wskazanymi w *petitum* skargi. Skarżąca w uzasadnieniu skargi odtworzyła jedynie treść wzorców kontroli i sposób ich rozumienia w orzecznictwie Trybunału, nie podejmując próby sformułowania argumentów w zakresie naruszenia konkretnych wzorców kontroli przez zaskarżony przepis. Uwaga ta nie odnosi się do art. 168 i art. 217 Konstytucji, które nie zawierają nawet powyższego opisu. Jednocześnie, w piśmie uzupełniającym skarżąca wskazała, że powołane wzorce kontroli (art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 84, art. 168 i art. 217 Konstytucji) należy odczytywać łącznie jako zespół ograniczeń stawianych ustawodawcy w momencie korzystania ze swobody kształtowania przepisów prawa podatkowego i nakładania na obywateli obciążeń daninowych (zob. pismo z 7 marca 2019 r., s. 2). Nie rozwinęła jednak tej myśli, powołując kolejny raz jedynie brzmienie tych przepisów.

Należy zatem przypomnieć, że istotę zarzutu w postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym stanowi zindywidualizowanie relacji między poddanym kontroli aktem normatywnym a wzorcem wskazanym przez skarżącego. Indywidualizacja ta polega na uzasadnieniu twierdzenia, że konkretny akt normatywny jest niezgodny z tym wzorcem. Uzasadnienie zarzutu musi więc polegać na sformułowaniu takich argumentów, które przemawiają na rzecz niezgodności zachodzącej pomiędzy normami wynikającymi z kwestionowanych przepisów

a normami zawartymi we wzorcach kontroli. Wymóg uzasadnienia należy rozumieć jako nakaz odpowiedniego udowodnienia zarzutów w kontekście każdego wskazanego wzorca kontroli (zarówno wskazanego jako wzorec podstawowy, jak i mającego charakter związkowy).

Trybunał uznał, że główny zarzut skargi opiera się na twierdzeniu, że zawarte w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. pojęcie „względy techniczne” jest niejasne i nieprecyzyjne, co prowadzi do wątpliwości, w jakich sytuacjach przedsiębiorca może uznać, że posiadany przez niego grunt lub budynek powinien zostać opodatkowany niższą stawką podatku od nieruchomości. Jednocześnie, zdaniem skarżącej, przyjęta w jej sprawie przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne wykładnia tego pojęcia została dokonana niezgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*. Organy podatkowe, zamiast orzekać na korzyść podatnika, dokonały rozszerzającej interpretacji zaskarżonego przepisu, uznawszy, że pojęcie „względy techniczne” należy rozumieć szeroko, nie ograniczając go tylko do niesprawności technicznej budynku. Prowadzi to do nałożenia na skarżącą wyższej stawki podatkowej, co godzi w jej konstytucyjne prawo własności i jest sprzeczne z wzorcami kontroli wskazanymi związkowo.

Zarzut niedookreśloności czy niejasności regulacji nie może sprowadzać się tylko do twierdzenia, że wynika to z posłużenia się przez ustawodawcę wyrażeniem czy zwrotem niedookreślonym. W orzecznictwie Trybunału wskazuje się, że niezgodność unormowania z Konstytucją ze względu na jego niejednoznaczność czy nieprecyzyjność będzie uzasadniona wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, tj. gdy: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł wykładni tekstu prawnego przyjętych w danej kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych, 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii. Pozbawienie mocy obowiązującej przepisu z powodu jego niejasności 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 (por. wyroki z: 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80; 25 maja 2016 r., sygn. Kp 2/15, OTK ZU A/2016 poz. 23; oraz postanowienie TK z 5 kwietnia 2017 r., sygn. P 17/16, OTK ZU A/2017 poz. 23).

Poprawne uzasadnienie zarzutu niedookreśloności przepisu musi zatem prowadzić do wykazania, że w podobnych stanach faktycznych zapadły różne rozstrzygnięcia sądów administracyjnych, a rozbieżności orzecznictwa są konsekwencją trudności w uzyskaniu jednolitej interpretacji i stosowaniu kwestionowanego przepisu. Innymi słowy, w badanej skardze konstytucyjnej skarżąca powinna powołać chociażby przykładowe orzeczenia sądów administracyjnych, w których w zbliżonych stanach faktycznych zapadły inne orzeczenia niż wydane w jej sprawie. W skardze konstytucyjnej nie powołano jednak żadnych dowodów uzasadniających tezę, że kwestionowany przepis z uwagi na nieokreśloność użytego w nim pojęcia „względy techniczne” jest wadliwy w takim stopniu, że z zastosowaniem przyjętych w polskim systemie metod wykładni nie da się go zinterpretować w sposób zgodny z Konstytucją. W szczególności nie uzasadniono, że niemożliwe było usunięcie skutków ewentualnej niejasności tego przepisu w drodze jego interpretacji w orzecznictwie sądowym. Trybunał Konstytucyjny przeanalizował w tym zakresie uzasadnienie badanej skargi i stwierdził, że większość wywodów poświęcona jest omówieniu stanu faktycznego związanego ze sprawą skarżącej. Skarżąca nie powołała natomiast orzecznictwa sądów administracyjnych, na podstawie którego możliwe byłoby zbadanie zasadności zarzutu nieokreśloności pojęcia „względy techniczne” zawartego w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Sformułowała tam jedynie ogólne stwierdzenie, że rozumienie tego zwrotu, przyjęte przez sądy administracyjne jest „różne”, jednocześnie stwierdzając, że „w większości Sądy uznają, że wystarczy, gdy względy techniczne mają cha-

rakter obiektywny, niezależny od woli podatnika (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 stycznia 2009 r. II FSK 1354/07)”, co może świadczyć raczej o istnieniu ukształtowanej linii orzeczniczej w tym zakresie. Skarżąca nie przywołała żadnych orzeczeń ilustrujących rozbieżności orzecznictwa.

Ponadto w swoich rozważaniach skarżąca całkowicie ignoruje pierwszą część regulacji określającej przesłankę wyłączenia przedmiotu opodatkowania z kategorii gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Chodzi o zwrot, że przedmiot opodatkowania „nie jest i nie może być” wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Jak wskazuje się w doktrynie, 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. Powoduje to, że 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” (R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, komentarz do art. 1a [w:] *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, 2020).

Należy więc wskazać, że w sprawie skarżącej chodziło nie tylko o pojęcie „względy techniczne”, ponieważ sądy nie podważały okoliczności, że nieruchomości znajdują się w stanie technicznym uniemożliwiającym ich gospodarcze wykorzystanie. Problem dotyczył w istocie zagadnienia, czy przeszkoda techniczna miała charakter przemijający lub trwały. Jak wskazał NSA w sprawie skarżącej, „Prześciowe 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”. Większe znaczenie dla sprawy skarżącej miała zatem wykładnia zwrotu „nie jest i nie może być”, który także składa się na treść zaskarżonej jednostki redakcyjnej. W skardze jednak brak jest jakiegokolwiek odwołania się do tego fragmentu regulacji.

Trybunał stwierdził również, że znaczna część argumentacji zawartej w skardze polegała na polemice z orzeczeniami sądów wydanych w sprawie skarżącej. Ze skargi wynika, że to nieuwzględnienie przez organy podatkowe i sądy administracyjne okoliczności, że w posiadanych przez nią lokalach nie była faktycznie prowadzona działalność gospodarcza z uwagi na niespełnienie warunków technicznych, oraz niezastosowanie przez te organy zasady *in dubio pro tributario* naruszyło wskazane wzorce kontroli. Jak twierdzi skarżąca, o naruszeniu m.in. „prawa własności świadczy okoliczność, iż w tym przypadku podatek od nieruchomości na Spółkę jest wyższy niż być powinien (...) gdyby organy podatkowe dokonały interpretacji przepisów [ustawy o podatkach i opłatach lokalnych] zgodnie z regułami konstytucyjnymi”. Prowadzi to do wniosku, że skarżąca w istocie kwestionuje zasadność rozstrzygnięcia zapadłego w wydanym w jej sprawie wyroku NSA z września 2018 r., w związku z którym skierowała skargę konstytucyjną. W tym kontekście należy przypomnieć, że 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 (zob. postanowienia TK z: 7 lutego 2012 r., sygn. Ts 309/11, OTK ZU nr 2/B/2013, poz. 191; 14 grudnia 2015 r., sygn. Ts 178/15, OTK ZU B/2016, poz. 338; 29 czerwca 2016 r., sygn. SK 26/15, OTK ZU A/2016, poz. 48).



Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia, Trybunał Konstytucyjny uznał, że wyjaśnienia skarżącej, dotyczące niekonstytucyjności art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., są niewystarczające, a tym samym przedstawiona w skardze argumentacja nie czyni zadość wymogowi uzasadnienia zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie. Skarżąca nie wyjaśniła, w jaki sposób zakwestionowany przepis narusza wskazane w skardze wzorce kontroli. W szczególności nie powołała orzecznictwa sądów administracyjnych, na podstawie którego możliwe byłoby zbadanie zasadności zarzutu nieokreśloności pojęcia „względy techniczne”. Argumentacja zaprezentowana w skardze sprowadza się do formułowania ogólnych stwierdzeń oraz odsyłania do „niejednolitej linii orzeczniczej” bez powołania orzeczeń potwierdzających te twierdzenia. Znaczna część uzasadnienia skargi została poświęcona cytatom z orzecznictwa Trybunału dotyczącego wskazanych wzorców kontroli. Ponadto wywody skarżącej odnosiły się w większej mierze do sposobu orzekania w jej sprawie niż do treści wskazanego przepisu i obowiązującej wykładni. Nie można uznać, że jest to wystarczające dla pokazania relacji zgodności lub niezgodności między wskazanym przepisem a wzorcami kontroli.

Wobec powyższego wydanie wyroku dotyczącego zgodności z Konstytucją art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. było niedopuszczalne i postępowanie zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

**3.** Niezależnie od powyższych rozważań, Trybunał przypomina wyrok TK z 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19 (OTK ZU A/2021, poz. 14). W uzasadnieniu tego orzeczenia Trybunał wskazał, że zdecydował orzec o aktualnym stanie prawnym, chociaż w sprawie o sygn. SK 39/19 – podobnie jak w sprawie o sygn. SK 40/19 – przedmiotem kontroli skarżący uczynił art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. Uzasadniając tę decyzję, Trybunał stwierdził, że zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. „definicja legalna, zgodnie z którą grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej to grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, nie uległa zmianie na skutek nowelizacji ustawą z 25 czerwca 2015 r. Zmianom podlegały jedynie wyłączenia z tej definicji, pierwotnie określone w samym art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a następnie w dodanym ust. 2a. Nowelizacja art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., a także dodane do art. 1a ust. 2a i 2b, miały na celu modyfikację wyłączeń z definicji, a nie samej definicji legalnej”.

Definicję legalną gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, określoną art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., rozumianą w ten sposób, że o związaniu gruntu, budynku lub budowli z prowadzeniem działalności gospodarczej decyduje wyłącznie posiadanie gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, Trybunał uznał za niezgodną z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji.

Z tego względu Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.