



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 10 lutego 2023 r.

Pozycja 25

POSTANOWIENIE z dnia 31 stycznia 2023 r. Sygn. akt SK 2/20

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Mariusz Muszyński – przewodniczący
Zbigniew Jędrzejewski – sprawozdawca
Stanisław Piotrowicz
Piotr Pszczółkowski
Bartłomiej Sochański,

po rozpoznaniu, na posiedzeniu niejawnym w dniu 31 stycznia 2023 r., skargi konstytucyjnej [...] sp. z o.o. z siedzibą w D. 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:

- a) art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji,
- b) art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji,
- c) art. 2 w związku z art. 64 ust. 1-2 w związku z art. 84 Konstytucji,

p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 22 października 2018 r. (data wpływu do TK), skarżąca spółka (dalej: skarżąca) wniosła o stwierdzenie, że 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., jest niezgodny:

a) poprzez wprowadzenie niezgodnych z zasadą państwa prawnego, poprawnej legislacji i pewności prawa warunków braku opodatkowania budynku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, który nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych oraz wprowadzenie obciążeń publicznych w sposób ponadto niejasny, nieprecyzyjny i ograniczający prawa podatników do nieopodat-

kowania przychodu z tytułu sprzedaży własnego majątku po upływie 5 lat od jego nabycia, z art. 2 w zw. z art. 84 i art. 217 Konstytucji

b) poprzez wprowadzenie niezgodnych z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, warunków braku opodatkowania budynku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, który nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych, z art. 84 i art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji,

c) ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez wprowadzenie nadmiernie szerokiej definicji „względów technicznych”, pozwalającej na wyłączenie spod opodatkowania budynku związanego z prowadzeniem działalności gospodarczej, który nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1-2 w związku z art. 84 Konstytucji.

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

Skarżąca otrzymała decyzję w zakresie zobowiązania w podatku od nieruchomości za lata 2011-2013. Od tego rozstrzygnięcia skarżąca wniosła odwołanie do samorządowego kolegium odwoławczego, które decyzją z 1 września 2015 r. utrzymało je w mocy. Następnie skarżąca wniosła skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego, który orzeczeniem z 21 stycznia 2016 r. oddalił ją w całości. Od wyroku WSA spółka wywiodła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, w której zarzuciła, m.in. naruszenie przepisów prawa materialnego poprzez błędną wykładnię przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., polegającą na zawężającym rozumieniu użytego w tym przepisie pojęcia „względy techniczne”. Wyrokiem z 16 maja 2018 r., NSA oddalił skargę w całości. NSA podzielił przyjęte w orzecznictwie sądowoadministracyjnym stanowisko, że przez pojęcie „względy techniczne” należy rozumieć okoliczności obiektywne, trwałe, nieusuwalne, niezależne od przedsiębiorcy, nieograniczone przy tym jedynie do danego roku podatkowego. Faktyczne niewykorzystanie nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej nie stanowi zatem wystarczającej okoliczności do uznania, że nieruchomość ta nie jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Skarżąca zarzuciła kwestionowanemu przepisowi naruszenie konstytucyjnych zasad poprawnej legislacji i pewności prawa w zakresie nakładania ciężarów publicznych w postaci podatków oraz ochrony prawa własności w zakresie przekraczającym prawo do nakładania ciężarów publicznych. Podkreśliła jednak, że nie kwestionuje wykładni tego przepisu, przyjętej przez NSA w wyroku, na kanwie którego skierowała skargę konstytucyjną, oraz że przyjmuje ją jako treść skarżonego przepisu.

Zdaniem skarżącej, norma prawna zawarta w zaskarżonym przepisie jest niezgodna z powołanymi wzorcami konstytucyjnymi, gdyż nieznany jest zakres tej regulacji, a definicja kluczowego pojęcia „względów technicznych” jest niejasna. Takie sformułowanie przepisu pozostaje nie do pogodzenia z zasadami poprawnej legislacji, jakie obowiązują w demokratycznym państwie prawnym. Jednocześnie w jej opinii, przyjęta przez NSA definicja tego pojęcia jest bardzo szeroka i faktycznie obejmuje wypadki posiadania nieruchomości, która w tym czasie nie nadaje się do gospodarczego, a nie nawet bezpiecznego czy legalnego wykorzystania.

W ocenie skarżącej, „niemożność rozstrzygnięcia w sposób jasny i klarowny, czy względy techniczne, o których mowa w skarżonym przepisie, występują, czy nie”, powoduje, że organy podatkowe i sądy zastępują ustawodawcę w tym rozstrzygnięciu, co jest niedopuszczalne w przyjętym w Polsce modelu źródeł prawa i w istotny sposób narusza zasadę pewności prawa w kontekście zobowiązań podatkowych. Niejasne i nieznane kryteria „względów technicznych” powodują stan niepewności prawnej podatników, którzy mogą być opodatkowani za dowolne lata podatkowe w sytuacji faktycznej niemożności wykorzystywania nieruchomości.

Skarżąca podkreśliła, że podatek od nieruchomości wpływa na prawo własności podatników, gdyż jest podatkiem od posiadanego przez nich majątku. Jej zdaniem, niezgodne z konstytucyjną zasadą ochrony prawa własności jest takie szerokie ujęcie wykorzystania nieruchomości do działalności gospodarczej, aby można było do tej kategorii zaliczyć nieruchomości faktycznie nieużytkowaną, którą tylko potencjalnie można przywrócić do użytku.

W odniesieniu do zarzutu naruszenia przez zaskarżoną regulację art. 64 ust. 2 Konstytucji, skarżąca podniosła, że sytuacja podatników podatku od nieruchomości, którzy prowadzą działalność gospodarczą i posiadają nieruchomości niemożliwe do użytkowania, jest gorsza od tych, którzy faktycznie wykorzystują swoje nieruchomości w tej działalności. Znajdujący się w odmiennej sytuacji podatnicy korzystają z różnej ochrony prawnej w zakresie wysokości opodatkowania i zakresu czasowego. Podatnicy, tacy jak skarżąca, którzy nie wiedzą, czy „względy techniczne” już nastąpiły, czy też nie, i od jakiego momentu, są tak samo opodatkowani jak ci, którzy faktycznie mogą i wykorzystują nieruchomości w działalności gospodarczej.

2. Marszałek Sejmu, w imieniu Sejmu, w piśmie z 23 lipca 2020 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r., w części obejmującej zwrot „nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”, jest zgodny z art. 64 ust. 3 w związku zasadą szczególnej określoności przepisów podatkowych wywodzoną z art. 84, w związku z art. 217 Konstytucji, a postępowanie w pozostałym zakresie podlega umorzeniu ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Marszałek Sejmu najpierw odniósł się do kwestii formalnych. Marszałek Sejmu wskazał fragmenty skargi, które w jego opinii, nie mają żadnego związku z problemem konstytucyjnym ocenianym w niniejszym postępowaniu i dlatego powinno się je traktować jako oczywiste pomyłki pisarskie. Zaliczył do nich fragmenty, które dotyczą sprzedaży nieruchomości, opodatkowania przedmiotu sprzedaży oraz podatku dochodowego.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia zasady równej ochrony własności, Marszałek Sejmu wskazał, że dotyczy on kwestii stosowania prawa i w związku z tym nie może podlegać ocenie w postępowaniu przed Trybunałem. Jak podkreślił, zarzut ten stanowi wyraz sprzeciwu wobec oceny stanu technicznego nieruchomości skarżącej przez sąd pierwszej i drugiej instancji, a skarżąca kwestionuje błędną kwalifikację „względów technicznych” i ich trwałości. Jego zdaniem, sądom w podejmowaniu decyzji w sprawie skarżącej pozostawiono znaczny „luz uznaniowy”, wynikający ze swobodnej oceny dowodów. Być może w innych sprawach, których stan faktyczny kształtował się analogicznie do sprawy skarżącej, zapadły inne rozstrzygnięcia. Skarżąca jednak nie wskazuje tych rozstrzygnięć, a jedynie snuje hipotetyczne rozważania.

Marszałek Sejmu odniósł się także do wskazanych w skardze wzorców kontroli oraz przedmiotu kontroli. W jego opinii, z treści skargi wynika, że podstawowy zarzut skarżącej dotyczy naruszenia prawa własności przez niejasne i nieprecyzyjne brzmienie zaskarżonego przepisu. Zarzut braku określoności regulacji podatkowej oddziałuje na prawa majątkowe skarżącej, która nie jest w stanie prawidłowo określić wysokości zobowiązania podatkowego. Ponadto problem konstytucyjny nie dotyczy całego punktu 3 ust. 1 art. 1a u.p.o.l., ale jedynie zwrotu „nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”. Z tym fragmentem zaskarżonego przepisu skarżąca wiąże naruszenie konstytucyjnego prawa własności, a także na jego podstawie NSA prawomocnie rozstrzygnął sprawę skarżącej.

Przechodząc do oceny merytorycznej przedstawionych w skardze zarzutów, Marszałek Sejmu wskazał następujące argumenty:

Skarżąca słusznie wskazała, że pojęcie „względy techniczne”, choć jest elementem definicji ustawowej, nie zostało dookreślone przez ustawodawcę. W niniejszej skardze nie chodziło jednak bezpośrednio o pojęcie „względy techniczne”, ponieważ sądy nie podważały okoliczności, że nieruchomości znajdują się w stanie technicznym, uniemożliwiającym ich gospodarce wykorzystanie. Problem dotyczył tego, czy przeszkoda techniczna miała charakter przemijający, czy trwały. Wynikał on więc ze zwrotu „nie jest i nie może być”, który składa się na treść zaskarżonej jednostki redakcyjnej.

Rozstrzygnięcie kwestii zgodności zaskarżonego przepisu z zasadą określoności przepisów prawa podatkowego wymagało oceny, czy zawarte w nim zwroty niedookreślone rodzą tego rodzaju niejasność i nieprecyzyjność, która uniemożliwia spójną wykładnię oraz uniemożliwia skorzystanie ze zwolnienia podatkowego. Zdaniem Marszałka Sejmu, zaskarżony przepis nie budzi tego typu rozbieżności orzecznictwa sądów administracyjnych. Sądy, dokonując wykładni pojęcia „względy techniczne” i zwrotu „nie jest i nie może być”, nie wyszły bowiem poza ich językowe znaczenie, nie rozszerzyły zakresu normowania, zaś znaczenie przepisu ograniczyły do literalnego brzmienia. Nie można także stwierdzić, że sądy wybrały znaczenie przepisu niedające się pogodzić z Konstytucją.

Należy także wskazać, że sama zasada określoności przepisów prawa podatkowego nie sprzeciwia się konstruowaniu przepisów z uwzględnieniem zwrotów niedookreślonych. Tym bardziej, że pojęcie „względy techniczne” i zwrot „nie jest i nie może być” nie stanowią osi przepisu, który nakłada zobowiązanie podatkowe. Stanowią natomiast oś konstrukcyjną zwolnienia podatkowego i wobec tego, jako regulacja o charakterze wyjątku, nie mogą podlegać, czego domaga się skarżąca, wykładni rozszerzającej. Ponadto ogólny charakter pojęcia „względów technicznych” i brak uszczegółowienia za pomocą ustawowej definicji pozwalają objąć wyłączeniem ze stosowania najwyższej stawki różne, często trudne do przewidzenia, wypadki, takie jak np.: budynek grożący zawaleniem, skażony grunt, nieruchomości zniszczone przez klęski żywiołowe.

Ewentualne wprowadzenie definicji musiałoby się wiązać z określeniem kryteriów ograniczających wyłączenia, co byłyby sprzeczne z funkcją przepisu. Ponadto ustanowiłoby kolejne wyjątki od wyjątków, zawarte w jednej definicji (przedmiotów opodatkowania związanych z działalnością gospodarczą), co jest nieprawidłowe z punktu widzenia zasad techniki legislacyjnej.

Biorąc pod uwagę powyższe, Marszałek Sejmu uznał, że zaskarżony przepis nie narusza zasady szczególnej określoności przepisów prawa, a przez to nie stanowi niedozwolonej ingerencji w prawo własności. Toteż wniósł o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w części obejmującej zwrot „nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”, jest zgodny z art. 64 ust. 3 w związku z zasadą szczególnej określoności przepisów podatkowych wywodzoną z art. 84, w związku z art. 217 Konstytucji.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 10 marca 2021 r. wniósł o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w zaskarżonym brzmieniu, w zakresie, w jakim określa przesłankę wyłączenia przedmiotu opodatkowania z kategorii gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej za pomocą formuły, że przedmiot opodatkowania „nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”, jest zgodny z art. 64 ust. 1 i 2 w związku z art. 2, art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji, a w pozostałym zakresie o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Prokurator Generalny najpierw odniósł się do kwestii formalnych. Jak wskazał, skarga nie zawiera jakiegokolwiek uzasadnienia dotyczącego zarzutu naruszenia art. 32 Konstytucji.

W związku z powyższym w tym zakresie postępowanie podlega umorzeniu ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Odnosząc się do zarzutów merytorycznych, Prokurator Generalny wskazał na następujące argumenty:

Przede wszystkim, zarzut skarżącej sprowadza się do niezgodności zakwestionowanego przepisu z zasadą dostatecznej określoności przepisów prawa podatkowego (wywodzonej z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady poprawnej legislacji oraz z art. 84 i art. 217 Konstytucji), co prowadzić ma do naruszenia jej prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji), zasady równej ochrony praw majątkowych (art. 64 ust. 2 Konstytucji) oraz dopuszczalności ustanawiania regulacji podatkowych i ograniczenia prawa własności jedynie w ustawie (art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji).

Należy jednak podkreślić, że nie każdy stopień nieokreśloności przepisów rodzi konieczność orzeczenia ich niekonstytucyjności. Pozbawienie mocy obowiązującej przepisu z powodu braku wymaganej określoności powinno być stosowane dopiero wtedy, gdy nieprecyzyjność lub niejasność są tak daleko idące, że powstających na tym tle wątpliwości interpretacyjnych nie da się usunąć, stosując reguły prawa ogólnie przyjęte w danym systemie prawnym. Każdy bowiem akt prawny (czy konkretny przepis prawny) zawiera pojęcia o mniejszym lub większym stopniu nieokreśloności. Nieostrość czy nieokreśloność pojęć prawnych sprzyja uelastycznieniu porządku prawnego. Pozbawienie mocy obowiązującej przepisu z powodu jego niejasności jest środkiem ostatecznym, stosowanym dopiero wtedy, gdy metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające.

Biorąc pod uwagę powyższe, brak jest podstaw do przyjęcia, że zaskarżona regulacja jest niejasna i nieprecyzyjna w stopniu naruszającym konstytucyjne standardy określoności przepisów szeroko rozumianego prawa daninowego.

Przede wszystkim, w orzecznictwie sądowoadministracyjnym dominująca jest linia, zgodna z którą art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. definiuje „względy techniczne” jako trwałe, odnoszone do teraźniejszości i przyszłości, stan niemożności wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej, który to stan nie został spowodowany działaniem podatnika. Pojęcie „względy techniczne” nie może więc być utożsamiane z przeszkodami o charakterze przejściowym, wynikającymi z woli podatnika i podejmowanych przez niego w ramach prowadzonej działalności gospodarczej decyzji o remontach, przekształceniach, adaptacjach czy też zmianie przeznaczenia. Pojęcie „względy techniczne” nie obejmuje też swoim zakresem technologicznych, ekonomicznych ani finansowych i prawnych przyczyn braku możliwości wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzenia działalności gospodarczej. Brak możliwości wykorzystania budynków do prowadzenia działalności gospodarczej i w konsekwencji uznanie, że zachodzą względy techniczne, może mieć miejsce wówczas, gdyby stan techniczny obiektów wykluczał ich wyremontowanie, w takim znaczeniu, że zakres niezbędnych prac prowadziłyby w istocie nie tyle do wyremontowania istniejącego budynku, ile do powstania nowego.

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

Ponadto kwestionowana regulacja jest sformułowana w taki sposób, że możliwe jest odtworzenie z jej treści normy prawnej w drodze dopuszczalnych metod wykładni. Zarzucana w skardze konstytucyjnej jej niedookreśloność nie powoduje w praktyce orzeczniczej dowolności bądź braku możliwości poprawnej logicznie i funkcjonalnie oraz spójnej systemowo interpretacji. Skarżąca nie wykazała też, aby zaskarżona regulacja w praktyce powodowała wydawanie, w takich samych stanach faktycznych, odmiennych rozstrzygnięć w sprawie nie-

zakwalifikowania przedmiotów opodatkowania do kategorii gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej ze względów technicznych.

Jednocześnie użycie przez ustawodawcę w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nieostrego pojęcia „względy techniczne” umożliwia organom stosującym ten przepis uwzględnienie różnorodnych stanów faktycznych występujących w praktyce, a więc pozwala na efektywne stosowanie zaskarżonego przepisu.

Kwestionowana regulacja nie prowadzi zatem do naruszenia określonych w ustawie zasadniczej wymogów dotyczących ustanawiania regulacji podatkowych (art. 84 i art. 217 Konstytucji) i dopuszczalności ingerencji w prawa majątkowe (art. 64 ust. 3 Konstytucji) jedynie w drodze ustawy.

Niezależnie od powyższego, zdaniem Prokuratora Generalnego, niektóre fragmenty uzasadnienia skargi wskazują, że skarżąca kwestionuje w istocie zasadność rozstrzygnięcia zapadłego w wydanym w tej sprawie wyroku NSA. Takie zarzuty są niedopuszczalne, ponieważ w zakresie kompetencji Trybunału 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.

4. Pismem z 3 lutego 2020 r. Rzecznik Praw Obywatelskich nie zgłosił udziału w postępowaniu.

II

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Zakres zaskarżenia.

W skardze konstytucyjnej zakwestionowany został art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1452, ze zm.; dalej: u.p.o.l.), w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r., zgodnie z którym „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 przedstawiony w skardze dotyczy stosowania przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne niedookreślonego wyrażenia „względy techniczne”, co zdaniem skarżącej, prowadzi do zbyt dalekiej swobody organów orzekających na jego podstawie. Skarżąca kwestionuje konstytucyjność tego fragmentu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., 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”.

Jak wynika z przeprowadzonej analizy skargi, skarżąca zarzuca kwestionowanej regulacji przede wszystkim niezgodność z zasadą dostatecznej określoności przepisów prawa podatkowego (wywodzoną z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady poprawnej legislacji oraz z art. 84 i art. 217 Konstytucji), co prowadzić ma do naruszenia prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji), zasady równej ochrony praw majątkowych (art. 64 ust. 2 Konstytucji) i dopuszczalności ustanawiania regulacji podatkowych oraz ograniczenia prawa własności jedynie w ustawie (art. 64 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji). Zdaniem skarżącej, wadliwe ukształtowanie przesłanki wyłączającej przedmiot opodatkowania z kategorii gruntów, budowli i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wynika z niedostatecznej określoności użytego w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. pojęcia „względy techniczne”. To z kolei prowadzi do zawężającej interpretacji, ograniczającej możliwość wyłączenia przedmiotu opodatkowania z kategorii gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Powoduje to uszczerbek w stanie majątkowym podatników, którzy płaciliby mniejszy podatek od nieruchomości niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, z uwagi na niższe stawki podatkowe stosowane do tych nieruchomości.

Ponadto w *petitum* skargi skarżąca kwestionuje konstytucyjność art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zakresie, w jakim wprowadza obciążenia publiczne w sposób niejasny, nieprecyzyjny i ograniczający prawa podatników do nieopodatkowania przychodu z tytułu sprzedaży własnego majątku po upływie 5 lat od jego nabycia. Narusza to jej zdaniem art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji. Powyższy zarzut skarżąca powtórzyła w uzasadnieniu skargi (s. 5).

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 orzeczenia 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. 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 przekonywujących 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 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).

Analizując niniejszą skargę, Trybunał uznał, że zaskarżony w skardze przepis został zastosowany wobec skarżącej, ale powołana w skardze argumentacja nie może być uznana za właściwą w rozumieniu przepisów o postępowaniu przed Trybunałem.

2.3. Trybunał odniósł się przede wszystkim do punktu *petitum* skargi, w którym skarżąca zakwestionowała konstytucyjność art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zakresie, w jakim wprowadza obciążenia publiczne w sposób niejasny, nieprecyzyjny i ograniczający prawa podatników do nieopodatkowania przychodu z tytułu sprzedaży własnego majątku po upływie 5 lat od jego nabycia. W skardze wskazano, że powyższy zarzut prowadzi do naruszenia art. 2 w związku z art. 84 i art. 217 Konstytucji (s. 5). W dalszej części uzasadnienia skarżąca nie wskazała jednak, w jaki sposób kwestia wprowadzenia obciążeń publicznych w związku ze sprzedażą własnego majątku dotyczy problemu wskazanego w skardze, tj. przesłanki wyłączenia przedmiotu opodatkowania z kategorii gruntów, budynków lub budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej za pomocą formuły, że przedmiot opodatkowania „nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”.

Przeprowadzona analiza wskazanego fragmentu skargi pozwoliła Trybunałowi Konstytucyjnemu na stwierdzenie, że w tym zakresie niniejsza skarga nie spełniła określonych w przepisach wymagań formalnych co do należytego uzasadnienia przedstawionego zarzutu. W związku z powyższym postępowanie w tym zakresie zostało umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK.

2.4. Następnie Trybunał ocenił zarzut dotyczący stosowania przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne niedookreślonego wyrażenia „względy techniczne”.

Jak wynika z uzasadnienia wyroku NSA z 16 maja 2018 r., będącego ostatecznym rozstrzygnięciem w sprawie skarżącej, zasadniczym problemem w sprawie nie było przyjęte rozumienie „względów technicznych”, ale ocena kwestii faktycznego niewykorzystania nieruchomości przez skarżącą. W sprawie skarżącej ani organy podatkowe, ani sądy administracyjne nie podważały okoliczności, że nieruchomości znajdują się w stanie technicznym uniemożliwiającym ich gospodarcze wykorzystanie. Wskazywały natomiast, że przejściowe nie-

wykorzystywanie 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. Organy podatkowe, a następnie sądy stwierdziły, że faktyczne niewykorzystanie nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej nie stanowi wystarczającej okoliczności do uznania, że nie jest ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. A więc nieprowadzenie przez skarżącą w określonych obiektach działalności gospodarczej (faktyczne ich niewykorzystywanie) pozostaje bez wpływu na wymiar podatku. Sądy wykluczyły przy tym możliwość uwzględnienia „względów technicznych”, z uwagi na to, że przedstawiona w sprawie faktyczna niemożliwość wykorzystania nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej nie miała charakteru trwałego. Jak wskazały względy techniczne, wyłączające podwyższony obowiązek podatkowy, muszą mieć charakter trwały co wiąże się ze zwrotem „nie jest i nie może być”.

Skarżąca nie zgodziła się z takim rozumieniem wykorzystania nieruchomości w działalności gospodarczej. Kwestionując powyższe, podkreślała, że pojęcie to jest zbyt szerokie, ponieważ „faktycznie obejmuje przypadki posiadania nieruchomości, która w tym czasie nie nadaje się do gospodarczego (...) wykorzystania”. W jej opinii, prowadzi to do nieproporcjonalnych dolegliwości w związku z koniecznością odprowadzania podatku od nieruchomości, której nie można wykorzystywać, a przedsiębiorca nie zamierza ponosić wydatków na remont i złożył wniosek o pozwolenie na rozbiórkę.

Biorąc pod uwagę powyższe, Trybunał uznał, że problemem w niniejszej sprawie nie była niejasność pojęcia „względy techniczne”, ale ocena jak zakwalifikować „faktyczne niewykorzystanie nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej”. Zdaniem Trybunału, skarga zawiera w tym zakresie postulat, aby faktyczne niewykorzystanie nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej stanowiło przesłankę wyłączającą nieruchomość z kategorii gruntów, budowli i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej „ze względów technicznych”. Kwestię konieczności przyjęcia takiego rozwiązania należy jednak traktować jako postulaty *de lege ferenda*, które powinny zostać skierowane do ustawodawcy. Postulaty takie nie podlegają natomiast ocenie w postępowaniu przed Trybunałem.

Należy także wskazać, że przyjęty przez ustawodawcę w zaskarżonym przepisie zwrot „nie jest i nie może być wykorzystywany” miał tylko pośredni wpływ na ocenę tego problemu. Zwrot ten dotyczy bowiem przesłanki wyłączającej przedmiot opodatkowania z kategorii gruntów, budowli i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Należy jednak podkreślić, że rozumienie tego zwrotu jest ugruntowane w orzecznictwie, a skarżąca nie przedstawiła ani jednej sprawy, w której sąd administracyjny przedstawiłby inną jego wykładnię. Chodzi o takie orzeczenie, w którym sąd uznałby, że określona w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. przesłanka wyłączająca przedmiot opodatkowania z kategorii gruntów, budowli i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej miałyby swym zakresem obejmować także faktyczne niewykorzystanie nieruchomości o charakterze przejściowym. Wręcz przeciwnie, sądy administracyjne w swoim orzecznictwie zgodnie podkreślają, że zwrot ten oznacza, iż „z woli ustawodawcy niemożność wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do prowadzonej działalności gospodarczej musi mieć charakter trwały, a więc nie tylko nie może on być wykorzystywany obecnie, ale również potencjalnie w przyszłości” (wyrok NSA z 10 września 2015 r., sygn. akt II FSK 1972/13, Lex 1789150, zob. też: wyroki NSA z: 17 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1786/07, Lex 528078; 7 grudnia 2012 r., sygn. akt II FSK 747/11, Lex 1367063).

Na problem faktycznego niewykorzystania nieruchomości przez przedsiębiorcę w związku z definicją określoną w zaskarżonym przepisie zwrócił uwagę także Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 24 lutego 2021 r., sygn. SK 39/19, w którym orzekł, że „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) rozumiany 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, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej” (OTK ZU A/2021, poz. 14). Trybunał wskazał, że art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w swoim literalnym brzmieniu, nie uwzględnia, czy dana nieruchomość jest faktycznie lub może być potencjalnie wykorzystywana na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej. Ustawodawca nie odróżnia zatem dla celów zapłaty podatku od nieruchomości sytuacji podatników posiadających nieruchomości i wykorzystujących je do prowadzenia działalności gospodarczej oraz podatników posiadających nieruchomości, którzy nie wykorzystują ich do prowadzenia działalności gospodarczej. Trybunał podkreślił, że taka wykładnia art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. „stanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, będący nieproporcjonalnym obciążeniem podatkowym polegającym na nieodróżnianiu sytuacji podatkowej podatników posiadających nieruchomości, ale niewykorzystujących i niemogących ich wykorzystać do prowadzenia działalności gospodarczej, oraz podatników wykorzystujących posiadane nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej”.

Trybunał Konstytucyjny dostrzegł pewien związek zachodzący między orzeczeniem NSA zapadłym w sprawie skarżącej a niniejszą skargą konstytucyjną. Wzgląd na tę zależność nie może jednak prowadzić do wypaczenia istoty skargi konstytucyjnej. Nie jest ona środkiem kontroli abstrakcyjnej aktów prawnych. Ustrojodawca dopuszcza ją tylko wtedy, gdy jej zastosowanie może prowadzić do skorygowania orzeczenia zapadłego wobec konkretnej osoby fizycznej lub prawnej, które naruszyło jej konstytucyjne wolności lub prawa. W niniejszej sprawie taka sytuacja nie zachodzi. Nawet bowiem gdyby Trybunał, zgodnie z żądaniem skarżącej, uwzględnił skargę konstytucyjną w niniejszej sprawie, tzn. uznał, że zwrot „nie jest i nie może być wykorzystywany ze względów technicznych” narusza zasadę poprawnej legislacji, nie zmieniłoby to sytuacji prawnej skarżącej. Trybunał wskazał, że problem przedstawiony w niniejszej sprawie odnosi się przede wszystkim do zakresu definicji kategorii gruntów, budowli i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a nie do wyjątku określonego w drugiej części art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., na co zwrócił już uwagę Trybunał w sprawie o sygn. SK 39/19.

Biorąc pod uwagę powyższe, Trybunał umorzył postępowanie w sprawie z uwagi na niedopuszczalność wydania wyroku.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny postanowił jak w sentencji.