

Warszawa, dnia 4 lipca 2018 r.

## **Trybunał Konstytucyjny**

Al. Jana Christiana Szucha 12a

00-918 Warszawa

**Skarżąca:**            **Agencja Mienia Wojskowego z siedzibą w Warszawie,**  
NIP 526-10-38-122, na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 10 lipca  
2015 r. o Agencji Mienia Wojskowego (j.t. Dz. U. z 2017 r. poz. 1456,  
z późn. zm.) oraz § 3 ust. 1 statutu stanowiącego załącznik  
do rozporządzenia Ministra Obrony Narodowej z dnia 27 grudnia 2016 r.  
w sprawie nadania statutu Agencji Mienia Wojskowego (Dz. U. z 2017 r.,  
poz. 18) reprezentowana przez: Prezesa Agencji Mienia Wojskowego -  
Pana Krzysztofa Falkowskiego, powołanego na podstawie aktu z dnia  
4 lutego 2018 r. wydanego przez Prezesa Rady Ministrów  
**adres do doręczeń:** Biuro Prezesa Agencji Mienia Wojskowego  
w Warszawie (00-911), ul. Nowowiejska 26 A

### **Pełnomocnicy skarżącego:**

- 1) r.pr. Danuta Danis, nr wpisu na listę radców prawnych: WA-10870
- 2) r.pr. Cezary Jabłonowski nr wpisu na listę radców prawnych: WA-7517

**Uczestnicy:**        1) **Sejm Rzeczypospolitej Polskiej**  
                          2) **Prokurator Generalny**

## **SKARGA KONSTYTUCYJNA**

Na podstawie art. 79 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), zwanej dalej „Konstytucją RP”, działając w imieniu i na rzecz skarżącej w oparciu o pełnomocnictwa, które przedkładałam w załączeniu, wnoszę skargę konstytucyjną **przeciwko normie prawnej dekodowanej z art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i pkt 2 lit. b w związku z art. 5 ust. 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (j.t. Dz. U. z 2014 r., poz. 849 z późn. zm.)**, zwanej dalej w skrócie: „u.p.o.l.”, na podstawie których Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia        lutego 2018 r. o sygn. akt        orzekł ostatecznie o prawach i wolnościach skarżącej.

Wskazana wyżej niezgodność normy prawnej dekodowanej z ww. przepisów u.p.o.l. z Konstytucją RP istnieje również na gruncie obecnie obowiązującego stanu prawnego.

Powyższy wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego został doręczony pełnomocnikowi skarżącej wraz z uzasadnieniem w dniu 09 kwietnia 2018 r. (dokumenty w tym zakresie przedkładam w załączeniu).

Na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2016 r. poz. 2072) informuję, że od powyższego wyroku nie został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.

W wyniku zastosowania przez organy administracji podatkowej, a następnie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w R oraz Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie ww. normy prawnej doszło do naruszenia **art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 2, art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, a także art. 84 w związku z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 Konstytucji RP**, przez co zdaniem skarżącej zostało naruszone jej prawo do własności środków pieniężnych poprzez nieuzasadnione zawyżenie zobowiązania podatkowego oraz wolność od nieproporcjonalnych i naruszających zasadę równości ograniczeń tego prawa stosowanych w prawie podatkowym, prawo do sprawiedliwego i równego ponoszenia ciężarów publicznych oraz prawo do swobody działalności gospodarczej.

W związku z powyższym wnoszę o:

1. stwierdzenie niezgodności normy prawnej dekodowanej z art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i pkt 2 lit. b w związku z art. 5 ust. 3 u.p.o.l. - z art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 2, z art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, a także art. 84 w związku z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 Konstytucji RP, w zakresie jakim umożliwia uznanie, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu albo budynku podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów i budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest posiadanie nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, mimo że faktycznie nie wykorzystuje on posiadanego gruntu albo budynku do prowadzenia działalności gospodarczej;
2. rozpoznanie przez Trybunał Konstytucyjny niniejszej skargi na posiedzeniu niejawnym;
3. wystąpienie na podstawie art. 70 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie o informację co do normy prawnej dekodowanej z art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i pkt 2 lit. b w związku z art. 5 ust. 3 u.p.o.l., w zakresie będącym przedmiotem niniejszej sprawy, a w szczególności o udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy z samego tylko faktu,

że przedsiębiorca lub inny podmiot prowadzi działalność gospodarczą wynika, że znajdujące się w jego posiadaniu grunty, budynki i budowle uważane są za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i należą do kategorii, dla której ustawodawca przewidział najwyższą możliwą stawkę podatku od nieruchomości;

4. zasądzenie od Skarbu Państwa - Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej na rzecz skarżącej zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, w tym zwrotu kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.

## UZASADNIENIE

### I. Legitymacja czynna skarżącej

Skarżąca - Agencja Mienia Wojskowego<sup>1</sup> jest agencją wykonawczą / jednostką sektora finansów publicznych działającą na podstawie przepisów: ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych<sup>2</sup>, ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o Agencji Mienia Wojskowego<sup>3</sup> oraz statutu stanowiącego załącznik do rozporządzenia Ministra Obrony Narodowej z dnia 27 grudnia 2016 r. w sprawie nadania statutu Agencji Mienia Wojskowego<sup>4</sup>.

W zaskarżonym stanie faktycznym skarżąca funkcjonowała w oparciu o nieobowiązujące już przepisy ustawy z dnia 30 maja 1996 r. o gospodarowaniu niektórymi składnikami mienia Skarbu Państwa oraz o Agencji Mienia Wojskowego<sup>5</sup>, zwanej dalej „ustawą o AMW”. Art. 23 ustawy o AMW określał zasady na jakich skarżąca gospodarowała mieniem Skarbu Państwa. Do gospodarowania przez Agencję nieruchomościami mają odpowiednio zastosowanie przepisy ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami, z tym że decyzje w sprawie oddania nieruchomości w trwały zarząd wydaje Prezes Agencji. Od decyzji Prezesa Agencji służy odwołanie do Ministra Obrony Narodowej (ust.3). *„Prowadzenie działalności gospodarczej przez Agencję jako przedsiębiorcę odbywa się na zasadach określonych w przepisach o działalności gospodarczej.”* (ust. 4). Z treści cytowanego art. 23 ust. 4 ustawy o AMW poprzez użycie wyrazów *„jako przedsiębiorcę”* wynika, że skarżąca nie jest „przedsiębiorcą” sensu stricto, chociaż może prowadzić działalność gospodarczą na zasadach określonych w przepisach o działalności gospodarczej. Z treści art. 23 ustawy o AMW wynika ponadto, że skarżąca zasadniczo nie prowadzi działalności gospodarczej we własnym imieniu tylko gospodaruje mieniem w imieniu Skarbu Państwa, zaś prowadzenie przez nią działalności gospodarczej stanowi jedynie działalność uboczną.

<sup>1</sup> zwana w skrócie „AMW”

<sup>2</sup> (j.t. Dz. U. z 2017 r. poz. 2077, z późn. zm.)

<sup>3</sup> (j.t. Dz. U. z 2017 r. poz. 1456, z późn. zm.)

<sup>4</sup> (Dz. U. z 2017 r., poz. 18).

<sup>5</sup> (Dz. U. z 2013 r., poz. 712 z późn. zm.), która obowiązywała do dnia 30 września 2015 r.

Powyższe znalazło odzwierciedlenie w art. 29 ust. 1 ustawy o AMW, który rozróżniał przychody z gospodarowania mieniem (pkt 1) od przychodów z działalności gospodarczej (pkt 2). Jednocześnie, skarżąca w odróżnieniu od przedsiębiorców z przychodów pokrywa koszty: uporządkowania stanu prawnego i prowadzenia ewidencji mienia (Skarbu Państwa), utrzymania mienia, gospodarowania mieniem<sup>6</sup>, zaś część dochodów przeznacza na inwestycje Sił Zbrojnych Rzeczypospolitej Polskiej<sup>7</sup>. Warto również zauważyć, iż w art. 7 ust. 1 pkt 7 w zw. z ust. 2 obecnie obowiązującej ustawy z dnia 10 lipca 2015 r. o Agencji Mienia Wojskowego<sup>8</sup> skarżąca prowadzić może działalność gospodarczą wyłącznie w zakresie wynikającym z potrzeb obronności i bezpieczeństwa państwa.

Z przepisów ustawy o AMW wynika, że skarżącej podobnie jak starości nie można przypisać woli posiadania we własnym imieniu nieruchomości Skarbu Państwa, co skutkuje stwierdzeniem, że nie może ona być uznana za ich posiadacza, a zatem nie może być jej przyznany status podatnika podatku od nieruchomości<sup>9</sup>.

Reasumując, skarżąca jest jednostką sektora finansów publicznych, która gospodaruje mieniem Skarbu Państwa i może prowadzić działalność gospodarczą na nieruchomościach Skarbu Państwa będących w jej zasobie.

Z przywołanych wyżej przepisów wynika, że skarżąca występuje w obrocie prawnym w dwojakiej roli: działając zarówno w sferze „*dominium*” oraz „*imperium*”, przez co w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego posiada status tzw. „*publicznego podmiotu gospodarczego*”<sup>10</sup>.

Niemniej jednak, skarżąca w niniejszej sprawie jest również beneficjentem praw i wolności konstytucyjnych wskazanych w niniejszej skardze, ponieważ:

- kwestionowana norma prawna wynika z aktu prawnego, który nie dotyczy jej sfery działań odnoszącej się do podmiotu posiadającego atrybuty władzy państwowej;
- kwestionowana norma prawna nie dotyczy wyłącznie skarżącej ze względu na jej charakter, jako podmiotu podporządkowanego organizacyjnie właścicielowi, którym jest państwo;
- skarżąca znajduje się w takiej samej sytuacji, jak inne osoby fizyczne i prawne,

<sup>6</sup> patrz art. 29 ust. 2 ustawy o AMW

<sup>7</sup> patrz art. 29 ust. 3 ustawy o AMW

<sup>8</sup> (j.t. Dz. U. z 2017 r. poz. 1456, z późn. zm.)

<sup>9</sup> w wyroku z dnia 28 stycznia 2003 r. sygn. akt. III SA 1420/02 Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że reprezentowanie właściciela - Skarbu Państwa i gospodarowanie zasobem nieruchomości Skarbu Państwa nie czyni starosty posiadaczem nieruchomości w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 3 i 4 u.p.o.l. (w brzmieniu obowiązującym przed 1.01.2003 r.).

<sup>10</sup> patrz uzasadnienie postanowienia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2013 r. sygn. akt. Ts 13/12, LEX nr 1681554

a kwestionowana norma prawna dotyczy skarżącej na identycznych zasadach, na jakich mógłby dotyczyć tych właśnie podmiotów;

- skarżąca pozostaje w takim samym stosunku podległości względem organów podatkowych, jak ma to miejsce w przypadku innych osób.

Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że skarżąca posiada legitymację procesową do złożenia niniejszej skargi konstytucyjnej, działając w oparciu o treść art. 79 ust. 1 Konstytucji RP, który stanowi: „*Każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji.*”

## II. Stan faktyczny sprawy

Skarżąca<sup>11</sup> w deklaracji na podatek od nieruchomości za 2013 i 2014 rok wykazywała do zapłaty podatek w kwocie                    zł za grunty oznaczone symbolem                    , o pow.                    m<sup>2</sup> jako grunty pozostałe i budynki oznaczone jako niemieszkalne, o pow.                    m<sup>2</sup> jako budynki pozostałe.

Wójt Gminy P                    w dniu                    kwietnia 2014 r. wszczął postępowanie podatkowe w sprawie określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości postanowieniem nr                    – za rok 2013 oraz postanowieniem nr                    – za rok 2014. Następnie decyzjami nr                    i                    z dnia                    maja 2014 r., określił skarżące wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2013 i 2014 r. w kwocie:

zł. – według stawek związanych z działalnością gospodarczą. W uzasadnieniu tychże decyzji organ stwierdził, w szczególności że „*gospodarowanie mieniem przez Agencję polega przede wszystkim na sprzedaży, zamianie gruntów, oddaniu mienia w użytkowanie wieczyste, wnoszeniu do spółek. W ocenie tut. Organu podatkowego zarządzanie (gospodarowanie mieniem w taki sposób potwierdza, że Agencja Mienia Wojskowego prowadzi działalność gospodarczą. Fakt objęcia we władanie wszystkich praw majątkowych do mienia przekazanego Agencji (art. 2 i 6 cyt. ustawy) i prowadzenie przez Agencję działalności gospodarczej jako przedsiębiorca (art. 23 ust. 4 cyt. ustawy) przesądza o opodatkowaniu wskazanych w art. 5 ust. 3 u.p.o.l. nieruchomości stawką najwyższą podatku od nieruchomości.*”

<sup>11</sup> Oddział Terenowy AMW w K

Od powyższych decyzji skarżąca w dniu      maja 2014 r. wniosła odwołania, w których podniosła, że dopiero podjęcie przez nią czynności o charakterze zarobkowym w stosunku do nieruchomości Skarbu Państwa będących w jej zasobie powoduje obowiązki podatkowe na zasadach jak dotyczących przedsiębiorców. Z tego też względu skarżąca różnicuje nieruchomości będące w jej zasobie na:

- 1) związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, od których odprowadza podatek w najwyższej stawce;
- 2) niezwiązane z działalnością gospodarczą, których gospodarowanie nie posiada charakteru zarobkowego, od których odprowadza podatek według stawek jak dla gruntów i budynków pozostałych. Z tego też względu nie można skarżącej postrzegać w kategorii przedsiębiorcy wykonującego stale działalność gospodarczą.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w P                      decyzjami z dnia      czerwca 2014 r.                      i                      po rozpatrzeniu odwołań skarżącej uchyliło ww. decyzje i przekazało sprawy do ponownego rozpoznania Wójtowi Gminy P. W uzasadnieniu swoich decyzji organ odwoławczy wskazał, że nie ma znaczenia czy skarżąca prowadzi gdzieś działalność gospodarczą, ale czy prowadzi działalność gospodarczą na gruntach i obiektach będących przedmiotem prowadzonego postępowania podatkowego. Dlatego też organ odwoławczy zobowiązał organ I instancji do ustalenia w toku ponownego rozpoznania sprawy czy przedmiot opodatkowania jest gospodarczo wykorzystywany.

Wójt Gminy P                      decyzjami nr                      i                      z dnia      lipca 2014 r. po ponownym rozpatrzeniu spraw określił skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2013 i 2014 r. drugi raz w tej samej kwocie. Jednocześnie należy wskazać, że organ I instancji w toku ponownie prowadzonego postępowania wbrew zaleceniom organu odwoławczego nie przeprowadził ustaleń w zakresie wykorzystywania przedmiotu opodatkowania do działalności gospodarczej.

Od powyższych decyzji skarżąca w dniu      sierpnia 2014 r. znowu wniosła odwołania, z uwagi m.in. na to, że organ nie wyeliminował błędów wskazanych przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w P                      decyzjami z dnia      października 2014 r.                      i                      po rozpatrzeniu odwołania - uchyliło zaskarżone decyzje i przekazało sprawy do ponownego rozpoznania organowi I instancji. Należy zauważyć, iż w uzasadnieniu swoich decyzji organ odwoławczy nie odniósł się w żaden sposób do wcześniej podnoszonej kwestii braku ustalenia przez organ I instancji sposobu wykorzystywania przedmiotowych nieruchomości. Tym razem jako przyczynę swoich rozstrzygnięć organ odwoławczy wskazał, że podstawę wymiaru podatku od nieruchomości

stanowią dane z ewidencji gruntów i budynków aktualne w dacie istnienia zobowiązania podatkowego. Natomiast w aktach sprawy zalegają wypisy z rejestru gruntów (kopie) nieopatrzone pieczęciami organu prowadzącego rejestr, ani też niepodpisane przez osoby działające w imieniu organu, które nie spełniają wymagań przewidzianych dla dokumentu urzędowego.

Wójt Gminy P                      decyzjami nr                      i  
z dnia      listopada 2014 r. określił skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2013 i 2014 r. trzeci raz w tej samej kwocie i z tych samych co poprzednio przyczyn.

Od powyższych decyzji skarżąca w dniu      grudnia 2014 r. wniosła odwołania.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w P                      decyzjami z dnia      stycznia 2015 r.                      i                      po rozpatrzeniu odwołania - uchyliło zaskarżone decyzję i przekazało sprawy do ponownego rozpoznania organowi I instancji. W uzasadnieniu swoich decyzji organ odwoławczy stwierdził, że organ I instancji nie dokonał rzetelnego ustalenia stanu faktycznego sprawy, co skutkuje niepełnym uzasadnieniem faktycznym decyzji w szczególności w zakresie ustalenia czy przedmiotowe nieruchomości są wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej.

Wójt Gminy P                      decyzjami z dnia      kwietnia 2015 r. nr                      i                      określił skarżącej wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2013 i 2014 r. czwarty raz w tej samej kwocie i z tych samych przyczyn – ograniczając się do podniesionej wcześniej argumentacji prawnej.

Od powyższych decyzji skarżąca w dniu      kwietnia 2015 r. wniosła odwołanie.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w P                      decyzjami nr                      i                      z dnia      maja 2015 r. utrzymało w mocy zaskarżone decyzje organu I instancji, mimo że organ ten konsekwentnie nie wykonywał wskazanych przez organ odwoławczy zaleceń dotyczących wyeliminowania błędów w zakresie prowadzonego postępowania i braku przeprowadzenia ustaleń w zakresie stanu faktycznego.

Organy podatkowe stanęły na stanowisku, że skarżąca jest państwową osobą prawną utworzoną na mocy ustawy z dnia 30 maja 1996 r. ustawy o AMW, wykonującą prawa własności i inne prawa majątkowe na rzecz Skarbu Państwa w stosunku do mienia określonego w art. 1 pkt 1 i 2 oraz art. 2 ww. ustawy. Prowadzenie działalności gospodarczej przez skarżącą wynika wprost z art. 23 ust. 4 ustawy o AMW, natomiast wykorzystywanie mienia, którym gospodaruje skarżąca do celów działalności gospodarczej wynika również z art. 24 ustawy o AMW. Zdaniem organów podatkowych, chociaż przepisy regulujące prowadzenie

działalności gospodarczej przez skarżącą ograniczają korzystanie przez nią z osiągniętego zysku, to jednak jej działania charakteryzują się ciągłością, stałością i racjonalnością ekonomiczną, czyli posiadają wszystkie cechy jakimi charakteryzuje się działalność gospodarcza. Zdaniem organów, fakt objęcia we władanie wszystkich praw majątkowych do mienia przekazanego Agencji (art. 2 i 6 ustawy o AMW) i prowadzenie przez nią działalności gospodarczej jako przedsiębiorca (art. 23 ust. 4 ustawy o AMW) przesądza o opodatkowaniu wskazanych w art. 5 ust. 3 u.p.o.l. nieruchomości stawką najwyższą podatku od nieruchomości. Organ podkreślił również, że **sam fakt posiadania gruntu przez przedsiębiorcę przesądza o tym, że grunt ten jest związany z prowadzoną działalnością gospodarczą.** Organy podatkowe przyjęły, że bez znaczenia dla wymiaru podatku od nieruchomości jest okoliczność, czy przedsiębiorca wykorzystuje posiadane przez siebie grunty do działalności gospodarczej, zdefiniowanej w art. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej<sup>12</sup>, zwanej dalej w skrócie: „u.s.d.g.”.

Skarżąca za pismami z dnia lipca 2015 r. złożyła skargi na ww. decyzje Samorządowego Kolegium Odwoławczego w P do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w R, w których zarzuciła m.in. błędne ustalenia organów podatkowych, że AMW jako państwowa osoba prawna jest w każdym przypadku w zakresie powierzonego jej przez Skarb Państwa mienia przedsiębiorcą, który w zakresie utrzymania i ewidencji mienia zbędnego dla Ministerstwa Obrony Narodowej oraz Ministerstwa Spraw Wewnętrznych i Administracji zobowiązany jest opłacać podatek od nieruchomości w stawkach najwyższych, jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ponadto organy podatkowe mylnie ustaliły, iż zasób nieruchomości prowadzony przez Agencję Mienia Wojskowego jest innym zasobem nieruchomości niż zasoby nieruchomości Skarbu Państwa. Ponadto skarżąca podniosła, że organy nie uwzględniły specyfiki prawnej skarżącej wynikającej z ustawy o AMW: *„Agencja jest zarówno podmiotem wykonującym zadania z zakresu administracji publicznej, jak i podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą. (...) Prowadzenie przez Agencję działalności gospodarczej nie przesądza jednak o tym, że wszystkie będące w jej władaniu przedmioty należy uznać za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej”. Racjonalnym rozwiązaniem wydaje się odróżnienie nieruchomości i obiektów budowlanych, które służą wykonywaniu działalności gospodarczej, od tych, które są związane z prowadzeniem innej działalności, co powinno znaleźć odpowiednie odzwierciedlenie w składanej deklaracji na podatek od nieruchomości”<sup>13</sup>.*

Wojewódzki Sąd Administracyjny w R w wyroku z dnia października

<sup>12</sup> (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 672 ze zm.)

<sup>13</sup> B.Pahl w artykule „Opodatkowanie nieruchomości Agencji Mienia Wojskowego” (FK 2010/9/36-42)



2015 r. o sygn. akt oddalił skargi przychylając się tym samym do oceny faktycznej i prawnej dokonanej przez organy podatkowe.

Od powyższego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w R skarżąca za pismem z dnia grudnia 2015 r. wniosła skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w której podniosła m.in. że nieruchomości będące w jej zasobie, które nie są i potencjalnie nie mogą być przeznaczone do określonych zadań gospodarczych, powinny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawki podstawowej.

### **III. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia lutego 2018 r.**

Naczelnny Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia lutego 2018 r. o sygn. akt oddalił skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w R z dnia października 2015 r. o sygn. akt

Wyrok ten jest prawomocny i nie podlega zaskarżeniu, ponieważ przepisy ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>14</sup> nie przewidują środków zaskarżenia od wyroków wydanych przez Naczelnny Sąd Administracyjny. Zatem we wskazanym wyżej wyroku Naczelnny Sąd Administracyjny rozstrzygnął ostatecznie o konstytucyjnych prawach skarżącej, a przedmiotowa skarga konstytucyjna została wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie wraz z uzasadnieniem został doręczony pełnomocnikowi skarżącej w dniu 09 kwietnia 2018 r. Zatem niniejsza skarga wniesiona została w terminie, o którym mowa w art. 77 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

W uzasadnieniu swojego wyroku Naczelnny Sąd Administracyjny stwierdził: *„W rozpatrywanej sprawie kwestią sporną była zasadności opodatkowania podatkiem od nieruchomości za rok 2013 i 2014 nieruchomości będących w posiadaniu Agencji stawkami tegoż podatku, przewidzianymi dla działalności gospodarczej. W myśl bowiem regulacji zawartych w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. w zw. z art. 5 ust. 3 u.p.o.l., za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej należało uważać grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami,*

<sup>14</sup> (j.t. Dz. U. z 2017 r. poz. 1369 z późn.zm.)

a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b) u.p.o.l., chyba że przedmiot opodatkowania nie był i nie mógł być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Z treści cytowanych wyżej unormowań jednoznacznie wynika, że za grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, należało uważać: grunty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub grunty będące w posiadaniu innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą”. „Definicja legalna zawarta w tym przepisie nakazuje zatem co do zasady traktować jako grunty i budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej wszelkie tego typu nieruchomości, jeżeli są w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą. Ustawa w tym zakresie nie wskazuje jaka to ma być działalność, nie określa jej zakresu, nie wymaga by była ona prowadzona na tej właśnie nieruchomości. Nie wymaga również, by działalność gospodarcza była wyłącznym rodzajem działalności, jakim zajmuje się dany podmiot. Każdorazowo jeżeli podmiot prowadzi taką działalność, jego nieruchomości (co do zasady) podlegają opodatkowaniu według tych stawek.” W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego nie budzi wątpliwości zasadność opodatkowania stawkami podatku od nieruchomości przewidzianych dla gruntów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, będących w posiadaniu skarżącej gruntów i budynków.

Naczelny Sąd Administracyjny swoje rozstrzygnięcie oparł na dotychczasowym orzecznictwie, w którym wypowiadał się na temat statusu prawnego AMW oraz sposobu opodatkowania tej jednostki w zakresie podatku od nieruchomości<sup>15</sup>. Ponadto Naczelny Sąd Administracyjny zawarł, że prezentowane w wyroku stanowisko znajduje również swoje potwierdzenie w literaturze przedmiotu<sup>16</sup>.

Dodatkowo Naczelny Sąd Administracyjny oparł swoje stanowisko na wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 roku sygn. akt SK 13/15 (opublikowany w: OTK-A 2017/85) przedstawiając fragment jego uzasadnienia: „Analizując kwestie opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem. TK odwołał się przy tym do wyroku NSA z 12.06.2012 r., sygn. akt II FSK 2288/10 (dostępny w CBOSA), w którym wskazano, że każda nieruchomość zakupiona przez przedsiębiorcę bez względu na sposób jej wykorzystywania czy cel zakupu podlega opodatkowaniu wg. najwyższych stawek. Wniosek ten uznano za logiczny w odniesieniu do przedsiębiorców nie będących osobami fizycznymi (pkt.85).

<sup>15</sup> przywołując wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 10 czerwca 2010 r. sygn. akt II FSK 1706/08, z dnia 18 sierpnia 2015 r. sygn. akt II FSK 2118/13, z dnia 20 września 2017 r. sygn. akt II FSK 1132/17

<sup>16</sup> L. Etel, S. Presnarowicz, Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, Warszawa 2003, s. 147-148, oraz L. Etel, M. Popławski, S. Presnarowicz, R. Dowgier, Podatki i opłaty samorządowe w pytaniach i odpowiedziach, Warszawa 2003, s. 84-85).

W konsekwencji dla ustalenia związku gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej wystarczy stwierdzenie, że grunt ten pozostaje w posiadaniu przedsiębiorcy (pkt.88)”.

W tym miejscu należy podkreślić, iż cyt. stanowisko Trybunału Konstytucyjnego zajęte zostało w sprawie dotyczącej osób fizycznych, a nie innych podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Niemniej jednak **wnioski płynące z tego wyroku wbrew argumentacji Naczelnego Sądu Administracyjnego przyznają rację argumentacjom skarżące**, co zostanie przedstawione w dalszej części niniejszej skargi.

#### IV. Zakres zaskarżenia

Celem niniejszej skargi jest poddanie pod ocenę Trybunału zgodności z normami konstytucyjnymi normy prawnej, która jest dekodowana zgodnie z ustaloną praktyką organów podatkowych i sądów administracyjnych z przepisów art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i pkt 2 lit. b w związku z art. 5 ust. 3 u.p.o.l.

Pierwszy ze wskazanych wyżej przepisów zawiera definicję legalną w świetle, której „[Art. 1a. ust. 1.] Użyte w ustawie określenia oznaczają: [...] [3)] grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a;”. Tę definicję należy odczytywać łącznie z treścią art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., zawierającego definicję legalną działalności gospodarczej stworzoną na potrzeby ustawy. Brzmi ona następująco: „[4)] działalność gospodarcza - działalność, o której mowa w przepisach Prawa działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2”. Wymaga oczywistego sprecyzowania fakt, że sferę regulowaną przez wskazany w powyższej definicji akt normatywny, regulowała u.s.d.g.<sup>17</sup> Z kolei zgodnie z zastrzeżeniem zawartym w art. 1 a ust. 1 pkt 4 *in fine* u.p.o.l. należy wskazać, że w świetle art. 1 a ust. 2 tej ustawy „Za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy nie uważa się: [1)]działalności rolniczej lub leśnej [2)] wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5.”. Ponadto art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. zawiera zastrzeżenie zawarte w art. 5 ust. 2a tej ustawy: do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się: 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami; 2) gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d<sup>18</sup>; 3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których

<sup>17</sup> obecnie obowiązujący art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l. odsyła do ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646).

<sup>18</sup> „[art. 5 ust. 1] Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że

została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz. U. z 2013 r. poz. 1409, z późn. zm.)<sup>19</sup>, lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania.

Kolejny z wymienionych przepisów - art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i pkt 2 lit. b u.p.o.l. stanowi: „*[Art. 5. ust. 1.] Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: [1)] od gruntów: [a)] związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków - 0,62 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, (...) [2)] od budynków lub ich części: [b)] związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 17,31 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,*”.

Ostatni z wymienionych przepisów - art. 5 ust. 3 u.p.o.l. stanowi: „*[Art. 5. ust. 3.] Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: [1)] od gruntów: [a)] związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków - 0,62 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni, (...) [2)] od budynków lub ich części: [b)] związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej - 17,31 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni użytkowej,*”.

Na marginesie należy wspomnieć, że stawki wskazane w treści art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a i pkt 2 lit. b w związku z art. 5 ust. 3 u.p.o.l są już nieaktualne.

Organy podatkowe<sup>20</sup> i sądy administracyjne<sup>21</sup> dekodując normę prawną z powyższych

*stawki nie mogą przekroczyć rocznie: [1)] od gruntów:[...][b)] pod wodami powierzchniowymi stojącymi lub wodami powierzchniowymi płynącymi jezior i zbiorników sztucznych - 4,58 zł od 1 ha powierzchni,; [...]d)] niezabudowanych objętych obszarem rewitalizacji, o którym mowa w ustawie z dnia 9 października 2015 r. o rewitalizacji (Dz. U. poz. 1777), i położonych na terenach, dla których miejscowy plan zagospodarowania przestrzennego przewiduje przeznaczenie pod zabudowę mieszkaniową, usługową albo zabudowę o przeznaczeniu mieszanym obejmującym wyłącznie te rodzaje zabudowy, jeżeli od dnia wejścia w życie tego planu w odniesieniu do tych gruntów upłynął okres 4 lat, a w tym czasie nie zakończono budowy zgodnie z przepisami prawa budowlanego - 3 zł od 1 m<sup>2</sup> powierzchni;”*

<sup>19</sup> art. 67 ust. 1 ustawy Prawo budowlane: „*Jeżeli nieużytkowany lub niewykończony obiekt budowlany nie nadaje się do remontu, odbudowy lub wykończenia, właściwy organ wydaje decyzję nakazującą właścicielowi lub zarządcy rozbiórkę tego obiektu i uporządkowanie terenu oraz określającą terminy przystąpienia do tych robót i ich zakończenia*”.

<sup>20</sup> patrz: decyzja SKO w Krakowie z 26 października 2016 r. sygn. akt. SKO.Pod/4140/676/16, LEX nr 2284129; decyzja SKO w Gdańsku: z 31 października 2012 sygn. akt 1827/12, LEX nr 1727647, z 4 października 2011 r. sygn. akt 1640/11 LEX nr 1727646; uchwała KRIO w Gdańsku z 8 października 2009 r. sygn. akt 286/g234/P/09 Pomor.2009/146/2728

<sup>21</sup> patrz orzeczenia NSA: uchwała z 2 kwietnia 2001 r. sygn. akt FPK 3/00, POP 2002/3 ONSA 2001/4/150, wyroki: z 28 lutego 2018 r. sygn. akt II FSK 249/16, LEX nr 2466618; z 19 kwietnia 2017 r. sygn. akt II FSK 128/17 LEX nr 2293463; z 20 marca 2009 r., sygn. akt. II FSK 1888/07, LEX nr 495385; wyrok WSA w Warszawie z: 07 listopada 2017 r. sygn. akt III SA/Wa 2351/17 LEX nr 2447204, z 29 maja 2005 r. sygn. akt III SA/Wa 1411/05 LEX nr 179651, z 18 stycznia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1746/07, LEX nr 451807; wyrok

przepisów u.p.o.l. wywodzą, że obowiązkiem uiszczenia podatku od nieruchomości ustalonego wedle najwyższej stawki podatkowej obciążony jest co do zasady<sup>22</sup> **każdy jej posiadacz będący przedsiębiorcą lub innym podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą bez względu na sposób wykorzystania tej nieruchomości lub możliwości jej wykorzystania.**

Zatem, sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą skutkuje tym, że grunt, budynek i budowla są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, ponieważ w definicji nie ma warunku wykorzystania tego rodzaju nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą. Nie ma znaczenia to, czy nieruchomość obciążona takim podatkiem przynosi zysk jej posiadaczowi, czy też na tę nieruchomość należy ponieść nakłady w celu przystosowania jej do użytkowania. Dla celów tego podatku nie ma również znaczenia, czy nieruchomość jest efektywnie wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej, a jeśli tak to jak intensywnie, albo że podatnik wykorzystuje nieruchomość na inną działalność niż gospodarcza.

Powyższa norma prawna została utrwalona i jest konsekwentnie stosowana, przez co w sposób bezsporny ustaliła brzmienie ww. przepisów u.p.o.l. Ponadto ww. norma prawna nie jest kwestionowana przez przedstawicieli doktryny<sup>23</sup>.

W dotychczasowym orzecznictwie Trybunału ukształtowany został pogląd, zgodnie z którym jeżeli utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu prawnego, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest kwestionowana przez przedstawicieli doktryny, to przedmiotem kontroli konstytucyjności jest

WSA w Olsztynie z 07 marca 2018 r. sygn. akt I SA/OI 70/2018, LEX nr 2464178, z 22 kwietnia 2009 r. sygn. akt. I SA/OI 85/09, LEX nr 511279; wyrok WSA we Wrocławiu z 25 stycznia 2017 r. sygn. akt I SA/Wr 992/16, LEX nr 2283922; z 28 marca 2011 r. sygn. akt I SA/Wr 124/11, LEX nr 785783; wyrok WSA w Szczecinie z 28 października 2009 r. sygn. akt. I SA/Sz 455/09, LEX nr 529513; wyrok WSA w Kielcach z 23 lipca 2009 r. sygn. akt I SA/Ke 207/09, LEX nr 535029; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 22 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Go 265/17, LEX nr 2407079, z 8 kwietnia 2008 r. sygn. akt I SA/Go 769/07, LEX nr 541301; wyrok WSA w Bydgoszczy z 11 października 2016 r. sygn. akt I SA/Bd 381/16, LEX nr 2151940; z 25 sierpnia 2015 r. sygn. akt I SA/Bd 545/15, LEX nr 1850070, z 28 grudnia 2009 r. sygn. akt I SA/Bd 786/09, LEX nr 582562; wyrok WSA w Lublinie z 20 maja 2016 r. sygn. akt I SA/Lu 36/16, LEX nr 2104075; wyrok WSA w Gdańsku z 28 marca 2012 r. sygn. akt. I SA/Gd 60/12, LEX nr 1140191, z 4 marca 2006 r., sygn. akt I SA/Gd 49/04 LEX nr 801165, z 26 marca 2009 r., I sygn.. akt. SA/Gd 903/08, LEX nr 519906; z 9 października 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 866/07, LEX nr 500609; wyrok WSA w Białymstoku z 8 lutego 2012 r. sygn. akt. I SA/Bk 387/11, LEX nr 1120002, z 30 maja 2006 r., sygn. akt I SA/Bk95/2006, LEX nr 192872; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 lipca 2009 r., sygn. akt. I SA/G1 223/09 LEX nr 524623; WSA w Poznaniu z 3 czerwca 2009 r., sygn. akt. II SA/Po 107/09, LEX nr 510656, z 16 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 33/08, M.Podat. 2008/10/40;

<sup>22</sup> z uwzględnieniem wskazanych wyżej ustawowych wyjątków

<sup>23</sup> patrz Etel L., "Podatek od nieruchomości, rolnej lub leśnej", Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2005, s. 39; Wojciech Morawski (red.), Tomasz Brzezicki, Olgierd Łunarski, Paweł Majka Komentarz do art.1(a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w LEX; Paweł Borszowski, Klaudia Stelmaszczyk Komentarz do art.1(a) ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w LEX

norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką<sup>24</sup>. Jak ponadto wskazał Trybunał Konstytucyjny: „stałość, powtarzalność i powszechność praktyki sądowej może nadawać kwestionowanemu unormowaniu w sposób stały i powszechny określone znaczenie, podlegające następnie kontroli konstytucyjności. Stałość i powszechność praktyki, wynikającej z odczytywania przepisów w sposób niekonstytucyjny, powoduje bowiem nadanie samym przepisom trwałego i niekonstytucyjnego znaczenia.”<sup>25</sup>. „Jeżeli określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a zwłaszcza, jeśli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten - w praktyce stosowania - nabrał takiej właśnie treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe kraju. Jeżeli zaś tak rozumiany przepis nie da się pogodzić z normami, zasadami lub wartościami konstytucyjnymi, to Trybunał Konstytucyjny może orzec o jego niezgodności z Konstytucją”<sup>26</sup>.

W tym miejscu należy podkreślić, iż nie zawsze przepisy u.p.o.l. były interpretowane w sposób, który narusza przepisy Konstytucji RP. W niniejszej sprawie Samorządowe Kolegium Odwoławcze w P                      wydawało decyzje administracyjne, w których nakazywało Wójtowi P                      ustalenie czy nieruchomość jest wykorzystywana do celów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Ponadto w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 stycznia 2014 r. sygn. akt. II FSK 281/12<sup>27</sup> Sąd ten nie podzielił poglądu, że już samo posiadanie przez przedsiębiorcę nieruchomości jest wystarczające dla opodatkowania jej najwyższą stawką jak z budynki i grunty związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. „Nieruchomość jest związana z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, jeżeli w jakikolwiek sposób jest przez niego wykorzystywana do prowadzonej działalności gospodarczej lub mając na uwadze cechy faktyczne tej nieruchomości i rodzaj prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej - może być wykorzystana wprost do tego celu. Do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej winne być zaliczone również grunty lub budynki, które przejściowo nie są wykorzystywane przez podatnika w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej powodując, że mogą być one wykorzystane na ten cel.”

Należy podkreślić, na co Trybunał Konstytucyjny niejednokrotnie zwracał uwagę, że nawet występowanie nielicznych orzeczeń odmiennych od zdecydowanie dominującej linii

<sup>24</sup> patrz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 19 lipca 2005 r., sygn. akt SK 37/04, OTK ZU nr 7/A/2005, poz. 87 i powołane tam orzeczenia)

<sup>25</sup> patrz orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego: postanowienia z 21 września 2005 r., sygn. akt SK 32/04 oraz z 4 grudnia 2000 r., sygn. SK 10/99, OTK ZU nr 8/2000, wyroki: z 3 października 2000 r., sygn. K 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188, z 31 marca 2005

<sup>26</sup> patrz postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z 23 października 2009 r., sygn. akt Ts 318/08, por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z 9 maja 2005 r., sygn. akt SK 14/04 oraz z 6 grudnia 2004 r., sygn. akt SK 29/04

<sup>27</sup> LEX nr 1502157

orzeczniczej nie oznacza, że wykładnia danego przepisu nie jest powszechna i utrwalona, a w konsekwencji nie stanowi przeszkody do wydania wyroku przez Trybunał Konstytucyjny<sup>28</sup>.

Z ostrożności należy nadmienić, iż celem niniejszej skargi nie jest doprowadzenie do zweryfikowania oceny prawidłowości ustaleń dokonanych w toku rozpoznania konkretnej sprawy, czy przeprowadzenie kontroli sposobu stosowania lub niestosowania przepisów przez poszczególne organy orzekające w sprawie. Niniejszą skargę skierowano przeciwko normie prawnej, która była podstawą materialną ingerencji w konstytucyjne prawa skarżącej. Zatem, przesłanką skargi jest konstatacja, że określony sposób rozumienia przepisu - powodujący naruszenie reguł konstytucyjnych - ma charakter utrwalony w praktyce orzeczniczej.

## V. Wzorzec kontroli konstytucyjności

Przepis art. 64 ust. 1 Konstytucji RP ustanawia prawo podmiotowe jednostki obejmujące ochroną własność, inne prawa majątkowe oraz dziedziczenie. Ustęp 2 tego przepisu stanowi, że własność, inne prawa majątkowe podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej. Natomiast ust. 3 tego przepisu, wskazuje, że prawo własności może zostać ograniczone jedynie w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności. Wynikające z art. 64 Konstytucji RP prawo własności ma zatem charakter konstytucyjnego prawa majątkowego. Do zasadniczej treści instytucji podatku należy ingerencja w sferę praw majątkowych<sup>29</sup>. Dlatego też w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że *„konstytucyjne ramy własności są współkształtowane przez obowiązek ponoszenia podatków, który ma swoją samodzielną podstawę konstytucyjną w art. 84 Konstytucji RP”*<sup>30</sup>.

Ponadto *„zawarte w Konstytucji RP ograniczenia, w tym ustanawiające obowiązek ponoszenia ciężarów podatkowych, kształtują ramy konstytucyjnego pojmowania prawa własności”*<sup>31</sup>, stąd *„ciężary publiczne w postaci prawidłowo stanowionych podatków nie mogą być uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych”*<sup>32</sup>.

Wobec powyższego konsekwencją zastosowania zakwestionowanych przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika. Zatem przepisy podatkowe mogą podlegać kontroli w świetle regulacji prawnej art. 64 Konstytucji RP. Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego wskazuje, iż zarzut niezgodności z konstytucyjną zasadą ochrony praw majątkowych uzasadniony jest wówczas,

<sup>28</sup> por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 12 lutego 2015 roku (sygn. akt Sk 14/12)

<sup>29</sup> patrz orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego: wyrok z 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, postanowienie z dnia 24 września 2013 r., sygn. SK 39/12; postanowienie z 18 listopada 2008 r., sygn. SK 23/06

<sup>30</sup> patrz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 19 czerwca 2012 r., sygn. akt: P 41/10

<sup>31</sup> patrz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt: SK 23/01

<sup>32</sup> patrz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 6 stycznia 2009 r., sygn. akt: SK 22/06

gdy jednocześnie występuje naruszenie innej, wartości konstytucyjnej - w niniejszej skardze wskazuje się na naruszenie art. 2, z art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Art. 2 Konstytucji RP stanowi, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. W demokratycznym państwie prawa jedną z podstawowych zasad jest zasada równości wobec prawa. Art. 32 ust. 1 Konstytucji RP stanowi, iż wszyscy wobec prawa są równi, oraz że wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne. Nikt nie może być dyskryminowany w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiegokolwiek przyczyny (art. 32 ust. 2 Konstytucji RP).

Art. 31 ust. 3 Konstytucji RP określający zasadę proporcjonalności wymienia przesłanki, które muszą zostać spełnione łącznie przy ograniczeniu korzystania z konstytucyjnych wolności i praw. Przesłankami tymi są:

- 1) ustawowa forma ograniczenia,
- 2) istnienie w państwie demokratycznym konieczności wprowadzenia ograniczenia,
- 3) funkcjonalny związek z realizacją takich wartości jak bezpieczeństwo państwa, porządek publiczny, ochrona środowiska, zdrowia i moralności publicznej, wolności i praw innych osób,
- 4) zakaz naruszania istoty danego prawa i wolności.

W wyroku z dnia 27 kwietnia 2004 r.<sup>33</sup> Trybunał Konstytucyjny wskazał, że *„zasada proporcjonalności wiąże ustawodawcę nie tylko wtedy, gdy ustanawia on ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, ale i wtedy, gdy nakłada obowiązki na obywateli lub na inne podmioty znajdujące się pod jego władzą. Ustawodawca postępuje zgodnie z zasadą proporcjonalności, gdy spośród możliwych środków wybiera możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają one być zastosowane, lub dolegliwie w stopniu nie większym niż to jest niezbędne wobec złożonego i usprawiedliwionego konstytucyjnie celu.”*

W ocenie skarżącej zaskarżona norma prawna narusza wyżej wymienione przesłanki. Zasada proporcjonalności wskazana w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ma za zadanie uchronić podmioty konstytucyjnych praw przed nadmierną ingerencją ustawodawcy w sferę ich praw i wolności.

W wyroku z dnia 21 lipca 2010 r.<sup>34</sup>, Trybunał Konstytucyjny wskazał, że: *„Dla ustalenia, czy w danym przypadku nie zachodzi nadmierność ingerencji, konieczne jest udzielenie odpowiedzi na trzy pytania: czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków; czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony*

<sup>33</sup> sygn. akt K 24/03

<sup>34</sup> sygn. akt SK 21/08



*danej wartości konstytucyjnych; czy efekty wprowadzonej regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela – proporcjonalność sensu stricto.*”

Wobec tego uznać należy, że proporcjonalne jest tylko takie ograniczenie praw i wolności, które jednocześnie spełnia wymienione wyżej warunki: adekwatności (odpowiedniości), konieczności (niezbędności) i proporcjonalności *sensu stricto*. Według ww. przepisów Konstytucji RP: *„Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”*. Oznacza to również uprawnienie pod względem formalnym. Przejawem w dążeniu do urzeczywistnienia zasady równości jest zakaz dyskryminacji *„w życiu politycznym, społecznym lub gospodarczym z jakiejkolwiek przyczyny”*. Zasada równości wobec prawa jest jednym ze standardów zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP). W myśl tego artykułu Rzeczypospolita Polska jest demokratycznym państwem prawa.

Z powyższego wynika, że wszelkie ograniczenia konstytucyjnie chronionego prawa własności muszą być zgodne nie tylko ze standardami wynikającymi z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, ale również z innymi zasadami konstytucyjnymi, w tym w szczególności z zasadami wyrażonymi w art.: 2, 20, 31 ust. 3 i art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP.

Na możliwość kontroli konstytucyjności przepisów prawa daninowego w oparciu o przepis art. 64 Konstytucji RP Trybunał Konstytucyjny wskazał wprost m.in. w wyroku z dnia 11 grudnia 2001 r.<sup>35</sup>: *„ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych, w tym w szczególności podatków, jest powszechnym (a nie tylko obywatelskim) obowiązkiem uregulowanym na poziomie konstytucyjnym, a mianowicie w art. 84 Konstytucji oraz w przepisach zamieszczonych w rozdziale X Konstytucji. Oznacza to, że przepisy prawa podatkowego mają swoją własną, odrębną (i to "mocną") podstawę konstytucyjną związaną z obowiązywaniem przepisu konstytucyjnego wyraźnie upoważniającego do stanowienia przepisów ustawowych konkretyzujących ten obowiązek. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie oznacza to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa i innych podmiotów prawa publicznego (jednostek samorządu terytorialnego) można traktować jako funkcjonujące "równolegle" i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Przeciwnie - należy uznać, że przepisy Konstytucji, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych*

<sup>35</sup> (sygn. akt SK 16/00)

*przez Konstytucję. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe." W cytowanym orzeczeniu Trybunał uznał, iż konsekwencją zastosowania przepisów podatkowych jest zmniejszenie środków finansowych pozostających w dyspozycji podatnika, zatem przepisy te mogą podlegać kontroli w świetle art. 64 Konstytucji RP, w tym również w drodze skargi konstytucyjnej.*

Art. 84 Konstytucji RP formułuje zasadę powszechności opodatkowania. Należy jednak zauważyć, że ustawodawca, któremu pozostawiono dużą swobodę w zakresie nakładania obowiązków podatkowych jest związany innymi zasadami wynikającymi z treści przepisów ustawy zasadniczej. Znajdują się wśród nich zasada równości wyrażona w treści przepisu art. 32 Konstytucji RP, fundamentalna zasada proporcjonalności sformułowana w treści przepisu art. 31 ust. 3, zasady tworzące fundamenty społecznej gospodarki rynkowej wymienione w art. 20, zasada ochrony własności ustanowiona w treści przepisu art. 21 ust. 2 oraz jej rozwinięcie znajdujące się w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, a także wyrażona w treści przepisu art. 22 Konstytucji RP zasada ograniczania wolności działalności gospodarczej wyłącznie w drodze ustawy i ze względu na ważny interes publiczny. Ustawodawca powinien więc zawsze, również w przypadku stanowienia prawa podatkowego, brać pod uwagę powyższe zasady. Stąd w ocenie skarżącej jako wzorzec kontroli norm wynikających z przepisów u.p.o.l. należy przyjąć normy konstytucyjne wypływające z treści wyżej wymienionych przepisów. W literaturze przedmiotu, za Trybunałem Konstytucyjnym<sup>36</sup>, zbiór wyżej wskazanych zasad w zestawieniu z treścią art. 84 Konstytucji RP określa się mianem zasady sprawiedliwości podatkowej w ujęciu materialnym (w odróżnieniu od zasady sprawiedliwości podatkowej w ujęciu formalnym wyrażonej w treści przepisu art. 217 Konstytucji RP). Jest to kluczowa zasada, którą powinien kierować się ustawodawca podatkowy.

## **VI. Niezgodność kwestionowanej wykładni przepisów u.p.o.l. ze wzorcem kontroli**

Zaskarżona norma dekodowana z przepisów u.p.o.l. rodzi w praktyce poważne wątpliwości. Na gruncie analizowanego orzecznictwa sądowo - administracyjnego można

<sup>36</sup> por. Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98)

wskazać rozliczne stany faktyczne, w przypadku, których ujawnia się rzeczywiste naruszenie przez ustawodawcę podatkowego podstawowych zasad ustrojowych Rzeczypospolitej Polskiej.

Trybunał Konstytucyjny już w wyroku z dnia 12 grudnia 2017 roku sygn. akt SK 13/15 (opublikowany w: OTK-A 2017/85) 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 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*”. W skardze konstytucyjnej, która spowodowała wydanie ww. wyroku zwrócono uwagę na istotną kwestię związaną ze stosowaniem przepisów u.p.o.l., która aktualna jest również w niniejszej sprawie. W treści przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ustawodawca wskazał na dwie grupy: przedsiębiorców oraz inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Uogólniając, że pierwsza z nich zawiera trzy kategorie: osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu u.s.d.g., osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną; dwie ostatnie kategorie, gdy występują w obrocie prawnym jako przedsiębiorcy, przybierają najczęściej formy prawne spółek prawa handlowego (osobowych i kapitałowych). W przypadku spółek prawa handlowego ogólną zasadą, wyrażoną w art. 3 ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks Spółek Handlowych<sup>37</sup> jest ta, w świetle której wspólnicy albo akcjonariusze zawiązują spółkę w celu dążenia do pewnego z góry określonego celu, zazwyczaj o charakterze gospodarczym. Można więc założyć, że wszystkie czynności przedsiębiorcy przyjmującego taką formę organizacyjną niejako z założenia są wymierzone w realizację powyższego pierwotnego celu. Również nabycie przez spółkę nieruchomości musi być traktowane jako forma inwestycji, a więc dążenia do realizacji założenia gospodarczego. W związku z tym, w przypadku spółek prawa handlowego założenie przyjęte przez ustawodawcę w chwili redagowania art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., że każda nieruchomość będąca w posiadaniu przedsiębiorcy jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej wydaje się być trafne.

Sytuacja wygląda odmiennie w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, jak również innych podmiotów, dla których działalność gospodarcza nie stanowi podstawowego rodzaju działalności, a jest wyłącznie, i z założenia działalnością uboczną<sup>38</sup>. Ustawodawca nie wziął bowiem pod uwagę tego, że zarówno osoby fizyczne będące

<sup>37</sup> (j.t. Dz. U. z 2017 r. poz. z późn. zm.)

<sup>38</sup> np. skarżąca, spółdzielnie mieszkaniowe, instytucje kultury, fundacje

przedsiębiorcami jak i inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą (ale w sposób uboczny względem podstawowej działalności) dysponują majątkiem, którego elementy podzielone są pomiędzy sferę związaną z działalnością gospodarczą oraz nie związaną z taką działalnością. W rzeczywistości nie da się więc zaklasyfikować posiadanej przez takie podmioty nieruchomości do kategorii związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą bez uprzedniego zbadania, na jaki cel jest ona faktycznie wykorzystywana. Zatem, w sytuacjach dotyczących ww. podmiotów zaskarżona regulacja prawna całkowicie zawodzi. Albowiem w wyniku ukształtowania się wskazanej wyżej jednolitej linii orzecniczej sądów administracyjnych, która opowiada się za szerokim rozumieniem pojęcia nieruchomości „związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” **podatki w najwyższej stawce nakładane są również od nieruchomości, które nie są w ogóle związane z prowadzą działalnością gospodarczą.** Tym samym w oparciu o rozszerzającą interpretację zaskarżonych przepisów instytucje państwowe obejmują maksymalną stawką podatkową jak najszerszy krąg podmiotów, bez względu na faktyczne wykorzystywanie nieruchomości, co w ocenie skarżącej jest sprzeczne z przywołanymi przez skarżącą przepisami Konstytucji RP. Za nieprawidłowością przedstawianej koncepcji przemawia użycie sformułowania „związanych z”, jako niezaprzeczalny wyraz woli ustawodawcy powiązania przedmiotu opodatkowania z formami prawnymi występowania konkretnego podmiotu w przestrzeni gospodarczej. Jako synonimy tego pojęcia można wymienić: powiązany, skorelowany, skojarzony, zespolony, uzależniony, warunkowany, etc. Zatem, użycie ww. określenia jednoznacznie wskazuje na konieczność istnienia funkcjonalnego uzależnienia pomiędzy prowadzoną/wykonywaną działalnością gospodarczą, a nieruchomością objętą opodatkowaniem. Ustalenie stawki podatku winno być więc wynikiem koniunkcji tych zdarzeń: prowadzenia działalności gospodarczej w oparciu/powiązaniu/skorelowaniu z nieruchomością.

Niezaprzeczalnie ustawodawca dysponuje bardzo szeroką swobodą w zakresie kształtowania przepisów prawa podatkowego i tym samym nakładania obciążeń o charakterze daninowym. Swoboda nie oznacza jednak dowolności, a zasady konstytucyjne tworzą wyraźną i nieprzekraczalną granicę ingerencji we własność prywatną. W przypadku zaskarżonej normy prawnej granica ta została wyraźnie naruszona.

Wskazane w skardze konstytucyjnej przepisy Konstytucji RP mające posłużyć za wzorzec kontroli względem zaskarżonych przepisów u.p.o.l. należy odczytywać łącznie jako zespół ograniczeń stawianych ustawodawcy w momencie korzystania z powyższej swobody. W literaturze przedmiotu zespół ten jest określany mianem zasady sprawiedliwości podatkowej w ujęciu materialnym. U jej podstaw leży zasada demokratycznego państwa prawnego oraz zasada sprawiedliwości społecznej. Składają się na nią ponadto wskazane w skardze

konstytucyjnej zasada proporcjonalności, zasada równości, zasada ochrony prawa własności i zasada ograniczania wolności działalności gospodarczej wyłącznie w drodze ustawy i ze względu na ważny interes publiczny. Z treści powyższych przepisów wynika, że przepisy prawa podatkowego powinny być tworzone z poszanowaniem prawa do własności, jakiego wymaga wyrażona w przepisie art. 31 ust. 3 zasada proporcjonalności.

Będąca przedmiotem skargi konstytucyjnej norma prawna prowadzi do nieproporcjonalnego naruszenia prawa do własności skarżącej. Narusza również jej prawo do równego traktowania w zakresie ciężących na niej obowiązków podatkowych. Prawo do własności skarżącej jest naruszane w ten sposób, że jako posiadacz nieruchomości jest ona zobowiązana do ponoszenia ciężaru podatkowego w najwyższej stawce podatkowej - ustalonego jak dla nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej pomimo tego, że nieruchomość nigdy nie była, nie jest i nie będzie wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej. W rzeczywistości dochodzi więc do jej dyskryminacji, w odniesieniu do wysokości obciążeń podatkowych, względem podmiotów, które chociaż potencjalnie uprawnione są do prowadzenia działalności gospodarczej, to jej również nie prowadzą m.in. z takich samych przyczyn<sup>39</sup>.

Nieproporcjonalność ingerencji w konstytucyjne prawo własności polega na tym, że ustawodawca nie zastosował bardziej precyzyjnych kryteriów, pozwalających ustalić występowanie związku budynku bądź gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej przez posiadacza nieruchomości. Zwłaszcza w sytuacji, gdy nagminną praktyką instytucji państwowych stosujących prawo jest stosowanie wykładni rozszerzającej przepisów w celu zwiększenia wpływów z podatku co prowadzi do nieuzasadnionego konstytucyjnie ograniczenia wolności majątkowej.

Zaskarżona norma prawna stanowi więc dla organów podatkowych podstawę do zbyt głębokiej i nieuzasadnionej w ocenie skarżącej ingerencji w ich prawo do własności. Naruszają przy tym w sposób oczywisty zasadę równości, poprzez nieprawidłowe różnicowanie sytuacji prawnopodatkowej przy jednoczesnym „automatyzmie” podejmowanych decyzji, gdzie posiadane nieruchomości uznawane są jako wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej bez jakiegokolwiek odniesienia do stanu faktycznego rzeczy, a w szczególności faktu wykorzystywania danej nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej, czy wręcz w ogóle możliwości prowadzenia na danej nieruchomości działalności gospodarczej.

Jako szczególnie rażące w sprawie jawi się naruszenie wyżej wskazanej zasady w korelacji z wyrażoną w treści art. 32 Konstytucji RP zasadą równości. W orzecznictwie

<sup>39</sup> np. prowadzenie działalności gospodarczej na danej nieruchomości jest nieopłacalne ze względów ekonomicznych

Trybunału wielokrotnie wskazywano, że nie może ona stanowić samodzielnego wzorca kontroli konstytucyjności normy<sup>40</sup>. Niemniej, po zestawieniu jej z zasadą powszechności opodatkowania oraz zasadą ochrony prawa własności można stwierdzić, że wyrażają ona pewien określony standard stanowienia prawa podatkowego, w świetle którego każdy podmiot charakteryzujący się określoną cechą istotną powinien być traktowany na gruncie prawa daniowego w sposób jednakowy.

Zasadę równości należy również odczytywać w bliskim powiązaniu z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażonej w art. 2 *in fine* Konstytucji RP. Opiera się ona na założeniu, że różnicowanie praw i obowiązków „*jest dopuszczalne wówczas, o ile jest usprawiedliwione*”<sup>41</sup>. Wszelka powstała w ten sposób nierówność ma w rzeczywistości prowadzić do zapewnienia faktycznej równości. Równość relatywna, o której mowa w Konstytucji, zakłada więc pierwotne istnienie pewnej nierówności, która jest następnie niwelowana poprzez stanowienie i stosowanie prawa. W efekcie, zasada równości nie sprzeciwia się różnicowaniu przez ustawodawcę sytuacji prawnej podatników, jednakże równo powinny być traktowane wszystkie podmioty charakteryzujące się określoną cechą istotną. Skarżąca podnosi, że pobieranie od dwóch identycznych działek niewykorzystywanych dla celów związanych z działalnością gospodarczą podatku od nieruchomości w różnej wysokości tylko z tego względu, iż posiadacz jednej z nich może na niej prowadzić (aczkolwiek nie prowadzi) działalności gospodarczej budzi w świetle dopuszczalności różnicowania sytuacji prawnej tych osób poważne wątpliwości. Każdy z tych podatników osiąga taką samą „korzyść” z posiadania przedmiotu opodatkowania, bez względu na to czy jest, czy też nie jest przedsiębiorcą albo „innym podmiotem”. Cecha ta nie wpływa również w żadnym stopniu na wartość przedmiotu opodatkowania. Cecha ta nie może być uznana za prawnie relewantną, gdyż nie jest w żaden sposób powiązana z danym przedmiotem opodatkowania. W obu wypadkach nieruchomość pełni bowiem tę samą funkcję i nie wpływa w żaden sposób na działalność gospodarczą przedsiębiorcy albo „innego podmiotu”.

Podkreślić przy tym należy, iż zaskarżona norma prawna narusza zasadę ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa gdzie podatnik jest *de facto* „karany” za sam fakt prowadzenia działalności gospodarczej tym, iż jego nieruchomości obciążane są wyższym podatkiem, z samego tylko faktu posiadania nieruchomości. A zatem, zaskarżona norma prawna prowadzi do skrajnego fiskalizmu, gdzie biorąc pod uwagę np. realia niniejszej sprawy, skarżąca została obciążona maksymalnym podatkiem w zasadzie tylko dlatego, że w jej zasobie znalazły się nieruchomości Skarbu Państwa, które musi utrzymywać,

<sup>40</sup> np. Wyrok TK z 13 maja 2008 r., sygn. akt SK 91/06

<sup>41</sup> wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 kwietnia 1994 r., sygn. akt K. 10/93.

gospodarować, ale nie ma obowiązku prowadzenia na tych nieruchomościach działalności gospodarczej. Takie działanie organów Państwa, jest nie tylko rażąco niesprawiedliwie i krzywdzące, ale prowadzi do naruszenia zasady ochrony zaufania jednostki do Państwa i stanowionego przez nie prawa, w sytuacji w której Państwo i jego instytucje, zamiast służyć dobru obywateli podejmuje działania dla ich maksymalnego obciążania podatkowego, bez jakiegokolwiek realnego uzasadnienia dla tego typu działań i w całkowitym oderwaniu od stanu sprawy i realnego wykorzystania nieruchomości.

Faktycznie więc zaskarżona norma prawna (prawidłowo sformułowana winna odnosić się do nieruchomości wykorzystywanych do prowadzenia działalności gospodarczej) stanowi podstawę dla dokonywania przez instytucje państwowe interpretacji rozszerzającej stwierdzonych okoliczności, tak by objąć maksymalną stawką podatkową jak najszerszy krąg podmiotów, bez względu na faktyczne wykorzystywanie nieruchomości, co w ocenie skarżącej jest sprzeczne z art. 64 ust. 1-3 w związku z art. 2, z art. 32 ust. 1 i 2, art. 31 ust. 3, a także art. 84 w związku z art. 20, art. 21 ust. 1, art. 22, art. 31 ust. 3, art. 32 Konstytucji RP.

Powyższe prowadzi do naruszenia ww. praw podmiotowych skarżącej, a nadto do prawa do swobody działalności gospodarczej, nie może tu bowiem ująć uwadze, iż przy tak dekodowanej normie prawnej z przepisów u.p.o.l. prowadzenie działalności gospodarczej przez podmiot dysponujący kilkoma nieruchomościami (niezwiązanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej), może się okazać z założenia wykluczone (ekonomicznie nieuzasadnione) z uwagi na fakt maksymalnego obciążania podatkowego (z samego tylko faktu posiadania statusu przedsiębiorcy albo innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą) nieruchomości skutkujący tym, że przychody z działalności gospodarczej, mogą z założenia być nie wystarczające do pokrycia automatycznie i maksymalnie wzrastających obciążeń podatkowych.

Należy zauważyć, że ustawodawca, kształtując prawo podatkowe i nakładając obowiązki ponoszenia ciężarów publicznych nie może kierować się wyłącznie celem zwiększenia dochodów budżetowych Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, ale musi zawsze brać pod uwagę proporcjonalność ingerencji w prawo własności, gdyż daniny publiczne są jedną z form takiej ingerencji.

W związku z powyższym oraz z całą przedstawioną w skardze konstytucyjnej argumentacją wnoszę jak w jej petitum.

#### **V. Brak naruszenia zasady *ne bis in idem***

Należy podkreślić, że w niniejszej sprawie nie występuje przeszkoda wynikająca

z wcześniejszego rozpoznawania przez Trybunał Konstytucyjny zbliżonej sprawy<sup>42</sup>.

Wniosek taki wynika z pogłębionej analizy orzecznictwa Trybunału publikowanego w ramach wydawanego zbioru. W związku z powyższym w niniejszej sprawie nie aktualizują się przesłanki umorzenia postępowania określone w art. 39 UTK.

W świetle całej przedstawionej wyżej argumentacji skarga niniejsza zasługuje na uwzględnienie.

RADCA PRAWNY  
Agencji Mienia Wojskowego  
*Danuta Danis*  
Danuta DANIS  
WA-10870

*Cezaremu Jabłonowskiemu*  
Cezaremu Jabłonowskiemu  
WA-10870

Załączniki:

- 1) akt powołania Pana Krzysztofa Falkowskiego na stanowisko Prezesa AMW z dnia 4 lutego 2018 r.;
- 2) pełnomocnictwo udzielone r.pr. Danucie Danis;
- 3) pełnomocnictwo udzielone r.pr. Cezaremu Jabłonowskiemu;
- 4) postanowienie Wójta Gminy P z dnia kwietnia 2014 r. nr
- 5) postanowienie Wójta Gminy P z dnia kwietnia 2014 r. nr
- 6) decyzja Wójta Gminy P z dnia maja 2014 r. nr
- 7) decyzja Wójta Gminy P z dnia maja 2014 r. nr
- 8) odwołanie z dnia maja 2014 r. od decyzji nr
- 9) odwołanie z dnia maja 2014 r. od decyzji nr
- 10)decyzja SKO w P z dnia czerwca 2014 r.
- 11)decyzja SKO w P z dnia czerwca 2014 r.
- 12)decyzja Wójta Gminy P z dnia lipca 2014 r. nr
- 13)decyzja Wójta Gminy P z dnia lipca 2014 r. nr
- 14)odwołanie z dnia sierpnia 2014 r. od decyzji nr
- 15)odwołanie z dnia sierpnia 2014 r. od decyzji nr
- 16)decyzja SKO w P z dnia października 2014 r. nr
- 17)decyzja SKO w P z dnia października 2014 r. nr
- 18)decyzja Wójta Gminy P z dnia listopada 2014 r. nr
- 19)decyzja Wójta Gminy P z dnia listopada 2014 r. nr
- 20)odwołanie z dnia grudnia 2014 r. od decyzji nr
- 21)odwołanie z dnia grudnia 2014 r. od decyzji nr
- 22)decyzja SKO w P z dnia stycznia 2015 nr
- 23)decyzja SKO w P z dnia stycznia 2015 nr
- 24)decyzja Wójta Gminy P z dnia kwietnia 2015 r nr
- 25)decyzja Wójta Gminy P z dnia kwietnia 2015 r nr
- 26)odwołanie z dnia kwietnia 2015 r. od decyzji nr
- 27)odwołanie z dnia kwietnia 2015 r. od decyzji nr
- 28)decyzja SKO w P z dnia maja 2015 r. nr
- 29)decyzja SKO w P z dnia maja 2015 r. nr
- 30)skarga do WSA z dnia lipca 2015 r. na decyzję nr
- 31)skarga do WSA z dnia lipca 2015 r. na decyzję nr
- 32)wyrok WSA z dnia października 2015 r. o sygn. akt
- 33)skarga kasacyjna z dnia grudnia 2015 r.;
- 34)wyrok NSA z dnia z dnia lutego 2018 r. o sygn. akt
- 35)udokumentowanie daty doręczenia skarżącej wyroku NSA sygn. akt
- 36)cztery odpisy skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami.

<sup>42</sup> sprawa o sygn. akt. SK 13/15 dotyczyła osób fizycznych będących współposiadaczami nieruchomości osób prowadzących działalność gospodarczą