



PK VIII TK 52.2019

SK 23/19

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KAN C E L A R I A	
wpl. dnia	05. 08. 2019
Nr wg EZD	

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną E W. i R W., wnoszących o stwierdzenie, że:

1) art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie na potrzeby podatku od nieruchomości garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, stanowiącego wyodrębniony lokal, za „część budynku” o odmiennym niż mieszkalny charakterze, jest niezgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz zasadą poprawnej legislacji wywodzoną z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji;

2) art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i lit. e ustawy powołanej w punkcie 1 w zakresie, w jakim różnicuje i uzależnia zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości od znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, przez co do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego stanowiącego przedmiot

odrębnej własności zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e, tj. stawka dla budynków lub części budynków „pozostałych”, a nie stawka dla budynków mieszkalnych określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a, jest niezgodny z art. 31 ust. 3 i art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 84 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji

– na podstawie art. 42 pkt 7 oraz art. 63 ust. 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072 ze zm.) –

przedstawiam następujące stanowisko:

- 1) art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.) – w zakresie, w jakim umożliwia uznanie znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu stanowiącego przedmiot odrębnej własności za część budynku o odmiennym niż mieszkalny charakterze – jest zgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;
- 2) art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i lit. e ustawy powołanej w punkcie 1 – w zakresie, w jakim różnicuje stawki podatku od nieruchomości od znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego w zależności od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności – jest zgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji;

- 3) w zakresie badania zgodności uregulowania zakwestionowanego w pierwszym zarzucie *petitum* skargi z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą poprawnej legislacji postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072 ze zm.) – ze względu na zbędność wydania wyroku;
- 4) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

E W. i R W. (dalej: Skarżący) wnieśli o stwierdzenie niezgodności – w określonych w skardze zakresach – art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 (w drugim zarzucie ostatni powołany związkowo przepis ograniczono do art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i lit. e) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2019 r., poz. 1170 ze zm.; dalej: u.p.o.l., ustawa o podatkach i opłatach lokalnych lub zaskarżona ustawa) z powołanymi wzorcami kontroli konstytucyjności.

Skarga konstytucyjna wniesiona została na tle następującego stanu faktycznego.

Na podstawie zawartej w formie aktu notarialnego z dnia września 2011 r. „Umowy ustanowienia odrębnej własności lokalu i jego sprzedaży, umowy sprzedaży, umowy o udział do korzystania oraz pełnomocnictwa” Skarżący nabyli do majątku objętego ustrojem ustawowej wspólności majątkowej małżeńskiej lokal mieszkalny wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej oraz udział w lokalu użytkowym – garażu wielostanowiskowym wraz ze stosownym udziałem w nieruchomości wspólnej, z prawem wyłącznego korzystania z miejsca

postojowego. Garaż wielostanowiskowy wyodrębniony został jako samodzielny lokal niemieszkalny, dla którego założono oddzielną księgę wieczystą.

Decyzją z dnia października 2013 r. Prezydent W ustalił Skarżącym podatek od nieruchomości na 2013 r. w kwocie zł, wyjaśniając, że wymiaru podatku dokonano m.in. na podstawie danych z ewidencji gruntów i budynków, stosując stawki określone uchwałą uchwały Rady W Udział w garażu wielostanowiskowym opodatkowano według stawek właściwych dla „budynków lub ich części pozostałych”.

Skarżący wnieśli odwołanie od tej decyzji do Samorządowego Kolegium Odwoławczego (dalej: SKO) w W W odwołaniu podnieśli, że zastosowanie do opodatkowania miejsca postojowego stawki przewidzianej dla „budynków lub ich części pozostałych” stanowiło naruszenie prawa. SKO w W , decyzją z dnia grudnia 2014 r., orzekło o utrzymaniu w mocy zaskarżonej decyzji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w W , wyrokiem z dnia lipca 2015 r., sygn. , oddalił skargę Skarżących na decyzję SKO w W z dnia grudnia 2014 r.

Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA), wyrokiem z dnia stycznia 2018 r., sygn. , oddalił skargę kasacyjną Skarżących. W uzasadnieniu tego wyroku NSA – odwołując się do uchwały NSA z dnia 27 lutego 2012 r., sygn. II FPS 4/11 – stwierdził, że w rozpatrywanej sprawie znajdują zastosowanie stawki podatkowe określone w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l., tj. określone dla budynków (lub ich części) pozostałych, a zatem w wyższej wysokości niż przewidziane dla budynków mieszkalnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.). Elementem decydującym o zastosowaniu w analizowanym przypadku regulacji z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l. jest wyodrębnienie prawne lokalu stanowiącego garaż wielostanowiskowy.

Uzasadniając pierwszy zarzut skargi konstytucyjnej, Skarżący podkreślili, że – w świetle jednolicie przyjętej w orzecznictwie administracyjnym i potwierdzonej uchwałą NSA z dnia 27 lutego 2012 r., sygn. II FPS 4/11, wykładni art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. – znajdujący się w budynku mieszkalnym garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności podlega opodatkowaniu według stawki przewidzianej dla budynków „pozostałych” (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l.), a nie dla budynków mieszkalnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.).

W ocenie Skarżących, jeśli ustalenie właściwej stawki podatku wymaga przeprowadzenia wyводу logicznego tak skomplikowanego i absolutnie niezrozumiałego dla większości prawników, o laikach nie wspominając, jak zaprezentowany w uchwale NSA z dnia 27 lutego 2012 r., to przepisy ustawy podatkowej, których nie da się zastosować bez takiego wyvodu, nie spełniają kryteriów określonych w art. 217 Konstytucji. Przyjęte przez organy podatkowe, za powołaną uchwałą NSA, rozumienie przepisów zaskarżonej ustawy nie jest oparte na jednoznacznej ich wykładni, lecz jest efektem przeprowadzenia skomplikowanego wyvodu interpretacyjnego, który zakończył się przyjęciem stanowiska pogarszającego sytuację prawną podatnika.

W uchwale NSA z dnia 27 lutego 2012 r. podniesiono, że niemożliwym jest dokonanie wykładni analizowanych przepisów bez odwoływania się do ustaw niepodatkowych, w tym niewskazanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych. Samo w sobie stanowi to – zdaniem Skarżących – jednoznaczną przesłankę wskazującą na naruszenie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych. Niezależnie od powyższego, wyłożona w ten sposób treść przepisów art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. prowadzi do wniosku, że naruszają one także konstytucyjną zasadę prawidłowej legislacji.

Skarżący wskazują, że wykładnia przepisów dokonana przez organy podatkowe i sądy administracyjne prowadzi do stwierdzenia oczywistego błędu legislacyjnego w zaskarżonej ustawie. Skoro bowiem z jej przepisów wynika

obowiązek klasyfikowania „części budynków” (za które uchodzą wyodrębnione lokale) do poszczególnych kategorii – niezależnie od klasyfikacji całego budynku, to wówczas art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l., w zakresie, w jakim odnosi się do „części budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej”, jest przepisem pustym.

Skarżący stwierdzają, że, nabywając swój lokal mieszkalny i miejsce postojowe we wrześniu 2011 r., nie mogli przewidzieć, iż wydana kilka miesięcy później uchwała NSA doprowadzi do drastycznie wyższego opodatkowania ich miejsca postojowego podatkiem od nieruchomości. Tym samym przysługujące im na mocy Konstytucji prawo ochrony własności przed ograniczeniami niewynikającymi z ustawy zostało naruszone.

Uzasadniając drugi zarzut skargi konstytucyjnej, Skarżący podnoszą, że sposób rozumienia art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i lit. e u.p.o.l. przez organy i sądownictwo administracyjne narusza właściwą proporcję (art. 2 oraz art. 31 ust. 3 Konstytucji) pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) oraz zasadę równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Skarżący stwierdzają, że wielkość obciążeń podatkowych ograniczona zostaje zasadą proporcjonalności, wywodzoną z art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji. Nierówne i niesprawiedliwe nałożenie na Skarżących podatku, ustalonego według ponad dziesięciokrotnie wyższej stawki niż stosowana jest wobec właścicieli garaży niestanowiących odrębnego przedmiotu własności, stanowi naruszenie ich prawa własności i prawa do równego traktowania przez władze publiczne oraz prawa do sprawiedliwego i równego ponoszenia ciężarów publicznych.

Dla tak drastycznego zróżnicowania sytuacji podatkowej obu grup podatników konieczne jest uzasadnienie odwołujące się do aksjologii

konstytucyjnej. W innym bowiem przypadku dojść musi do naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji. W ocenie Skarżących, takiego uzasadnienia aksjologicznego jednak brak. Fakt, iż garaż z odrębną księgą wieczystą może być przedmiotem osobnego obrotu w żaden sposób nie uzasadnia zastosowania tak zwiększonej stawki opodatkowania.

Skarżący wskazują, że trudno doszukać się jakiegokolwiek racjonalnego uzasadnienia dla przyjętego kryterium różnicowania sytuacji podatników w kwestionowanych przepisach. Trudno również wskazać interes, któremu to ma służyć, oraz określić, z jakimi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi związane miałyby być takie, a nie inne różnicowanie podatników. Wykładnię, która dopuszcza tak rażącą niejednolitość sytuacji prawnopodatkowej dwóch podatników będących w bardzo zbliżonej sytuacji faktycznej, należy uznać za niedopuszczalną ze względu na jej sprzeczność z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Jeśli zaś zastosowanie innej wykładni nie jest możliwe – wywodzą Skarżący – oznacza to, że sam interpretowany przepis jest niezgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Zaskarżone przepisy mają następujące brzmienie:

„Art. 1a. 1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

1) budynek – obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach;”;

„Art. 2. 1. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: (...)

2) budynki lub ich części;”;

„Art. 5. 1. Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: (...)

2) od budynków lub ich części:

a) mieszkalnych – 0,51 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,

b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 17,31 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,

c) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym – 8,06 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,

d) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, zajętych przez podmioty udzielające tych świadczeń – 4,27 zł od 1 m² powierzchni użytkowej,

e) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego – 5,78 zł od 1 m² powierzchni użytkowej;”.

Zgodnie z art. 20 u.p.o.l., górne granice stawek kwotowych określone m.in. w art. 5 ust. 1 pkt 2, obowiązujące w danym roku podatkowym, ulegają corocznie zmianie na następny rok podatkowy. Górne granice stawek kwotowych na każdy rok podatkowy ogłasza minister właściwy do spraw finansów publicznych. Na mocy obwieszczenia Ministra Finansów z dnia 2 sierpnia 2012 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2013 r. (M. P. z 2012 r., poz. 587) górne granice stawek kwotowych na rok 2013 określone w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i lit. e u.p.o.l. wynosiły – odpowiednio – 0,73 zł oraz 7,66 zł.

Przedstawiony przez Skarżących problem konstytucyjny wymaga rozstrzygnięcia, czy wynikające z zaskarżonych przepisów zróżnicowanie wysokości stawek podatku od garażu wielostanowiskowego zlokalizowanego w budynku mieszkalnym, w zależności od wyodrębnienia lub niewyodrębnienia tego garażu jako przedmiotu odrębnej własności, narusza wskazane w skardze wzorce kontroli konstytucyjności.

Analizę skargi konstytucyjnej należy poprzedzić określeniem zakresu merytorycznej oceny oraz krótkim omówieniem powołanych wzorców kontroli.

Zarówno w pierwszym jaki i drugim zarzucie *petitum* skargi zaskarżono art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Przepis ten stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają budynki lub ich części. Zarzuty Skarżących nie dotyczą jednak samej zasadności opodatkowania garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym podatkiem od nieruchomości. Poza tym w skardze brak argumentacji zmierzającej do wykazania niekonstytucyjności opodatkowania takich garaży podatkiem od nieruchomości. Skarżący dopatrują się naruszenia wskazanych w *petitum* skargi przepisów Konstytucji w tym, że zaskarżone przepisy są nieprecyzyjne i umożliwiają różnicowanie stawek wymiaru podatku w zależności od wyodrębnienia lub niewyodrębnienia garażu jako przedmiotu odrębnej własności. Zakwestionowany art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie jest więc związany z zarzutami niekonstytucyjności sformułowanymi przez Skarżących.

Dlatego w zakresie kontroli konstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. zasadne jest umorzenie postępowania na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U., poz. 2072 ze zm.; dalej: ustawa o TK) – ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

W pierwszym punkcie *petitum* analizowanej skargi wniesiono o zbadanie zgodności kwestionowanego uregulowania z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych powiązaną z konstytucyjnymi gwarancjami ochrony prawa własności oraz – odrębnie – z zasadą poprawnej legislacji.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie dokonywał szczegółowej analizy konstytucyjnych standardów legislacyjnych, w tym również w obszarze prawa podatkowego. W tym zakresie zwrócić uwagę należy zwłaszcza na poglądy zaprezentowane w wyrokach z dnia: 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02 (OTK ZU nr 7/A/2002, poz. 90); 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06 (OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 103); 13 września 2011 r., sygn. P 33/09 (OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71); 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80), 12

grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15 (OTK ZU z 2017 r., seria A, poz. 85) i 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15 (OTK ZU z 2018 r., seria A, poz. 2).

Jak ujęto w wyroku o sygn. P 33/09, stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na niejednoznaczność czy nieprecyzyjność badanej regulacji będzie uzasadnione wyłącznie wówczas, gdy wątpliwości interpretacyjne mają charakter kwalifikowany, co ma miejsce, jeżeli: 1) rozstrzygnięcie omawianych wątpliwości nie jest możliwe na podstawie reguł egzegezy tekstu prawnego przyjętych w kulturze prawnej, 2) zastosowanie wskazanych reguł nie pozwala na wyeliminowanie rozważanych wątpliwości bez konieczności podejmowania przez organ władzy publicznej decyzji w istocie arbitralnych bądź 3) trudności w ich usunięciu, szczególnie z punktu widzenia adresatów danej regulacji, okazują się rażąco nadmierne, czego nie można usprawiedliwić złożonością normowanej materii.

Nie sposób przy tym *in abstracto* wyznaczyć granicę pomiędzy zwykłą i kwalifikowaną niejasnością stanu prawnego, tym bardziej że w zależności od gałęzi prawa i regulowanej materii przebiega ona w nieco inny sposób. Dopiero jeżeli dana regulacja prawna okazuje się niejasna w sposób kwalifikowany, uzasadnia to stwierdzenie jej niekonstytucyjności ze względu na naruszenie zasady poprawnej legislacji,

W wypadku prawa daninowego gwarancje dostatecznej określoności regulacji prawnych wynikające z zasady poprawnej legislacji ulegają istotnemu wzmocnieniu ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji. Pierwszy z wymienionych przepisów ustawy zasadniczej formułuje nakaz precyzyjnego ustalenia w ustawie wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego, natomiast drugi z tych przepisów wskazuje, w odniesieniu do jakich elementów omawianego stosunku (podmioty, przedmiot, stawki, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych) rozważany obowiązek ma charakter szczególny.

W sprawie o sygn. SK 18/09 Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „w świetle Konstytucji wyróżnić trzeba dwa standardy poprawności legislacyjnej: zwykły, który dotyczy wszelkich regulacji prawnych (standard ten gwarantuje zasada poprawnej legislacji), oraz podwyższony, który dotyczy jedynie regulacji stanowionych w określonych obszarach (standard ten gwarantują zasady szczególnej określoności regulacji ograniczających prawa i wolności człowieka i obywatela, regulacji represyjnych czy daninowych)” (*op. cit.*).

Uwzględniając, że w pierwszym zarzucie analizowanej skargi zakwestionowano konstytucyjność uregulowań ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z punktu widzenia zarówno zasady poprawnej legislacji, jak i zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, dla rozstrzygnięcia problemu konstytucyjnego podniesionego przez Skarżących w zupełności wystarczające będzie orzeczenie w przedmiocie zgodności z drugą wymienioną zasadą. Spełnienie wyższego standardu legislacyjnego przesądza bowiem o spełnieniu standardu niższego, z kolei naruszenie wyższego standardu legislacyjnego czyni bezprzedmiotowym weryfikację realizacji standardu niższego (zob. wyrok z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, *op. cit.*).

W konsekwencji, postępowanie w części dotyczącej badania zgodności uregulowania zakwestionowanego w pierwszym zarzucie *petitum* skargi z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą poprawnej legislacji podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK ze względu na zbędność wydania wyroku.

W drugim zarzucie Skarżący powołują wśród wzorców kontroli zasadę proporcjonalności wywodzoną z art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji.

Zgodnie z judykaturą Trybunału Konstytucyjnego, z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność – co do zasady – nie może być rozpatrywana w kategorii ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31

ust. 3 Konstytucji), lecz należy ją rozpatrywać w kategorii relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Ponieważ – co do zasady – zgodność z Konstytucją regulacji daninowej nie może być kwestionowana w związku z zarzutem nadmiernego fiskalizmu, to adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności takiej regulacji jest właśnie zasada proporcjonalności wywodzona z art. 2 Konstytucji. Jednocześnie Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że art. 31 ust. 3 (oraz art. 64 ust. 3) Konstytucji może być adekwatnym wzorcem kontroli regulacji prawa daninowego w dwóch wypadkach. Po pierwsze, kiedy ustawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym (np. przez nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia). Po drugie, jeżeli regulacje daninowe normują nie sferę nakładania obowiązków daninowych, ale sferę realizacji tego obowiązku (zob. wyrok z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, *op. cit.*).

Skarżący nie podnoszą argumentów wskazujących, że kwestionowana regulacja może zostać zakwalifikowana do określonych wyżej kategorii.

W rezultacie zasadne jest umorzenie postępowania w zakresie kontroli zgodności uregulowania zaskarżonego w punkcie drugim *petitum* skargi z art. 31 ust. 3 Konstytucji ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku – na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK – z powodu nieadekwatności wskazanego wzorca kontroli.

Po ograniczeniu obszaru badania konstytucyjności do określonego wyżej zakresu wzorcem kontroli w pierwszym zarzucie pozostanie wywodzona z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji zasada szczególnej określoności regulacji daninowych.

Artykuł 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są podstawowymi przepisami Konstytucji regulującymi możliwość nakładania na jednostki podatków,

z których to przepisów – ujmowanych samodzielnie lub łącznie – wywodzi się szereg zasad konstytucyjnych, w tym przede wszystkim zasadę władztwa daninowego państwa, upoważniającą organy władzy publicznej do stanowienia i egzekwowania obowiązków podatkowych, oraz zasadę powszechności opodatkowania, nakazującą wszystkim podporządkowanie się takim regulacjom. Powołane przepisy stanowią podstawę ograniczania chronionych konstytucyjnie prawa własności i innych praw majątkowych. Swoboda ustawodawcy w dziedzinie prawa daninowego nie jest jednak nieograniczona.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się jednolicie, że daleko idące uprawnienia ustawodawcy do kształtowania materialnych treści prawa podatkowego są w swoisty sposób równoważone koniecznością respektowania przez ustawodawcę warunków formalnych, wynikających z art. 2, art. 84 i art. 217 Konstytucji. W wyroku o sygn. SK 18/09 Trybunał stwierdził: „Przede wszystkim wypada przypomnieć, że art. 84 i art. 217 Konstytucji stanowią samodzielną podstawę ograniczania prawa własności i praw majątkowych przez regulacje daninowe. Nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków daninowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od ich treści. Konieczne jest zauważenie, iż w istocie rozważane postanowienia konstytucyjne pełnią podwójną funkcję:

1) z perspektywy obowiązków jednostki przewidują powinność ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków,

2) z perspektywy praw i wolności jednostki przewidują możliwość ograniczania tych praw i wolności, które mogą doznać uszczerbku w wyniku realizacji czy egzekucji obowiązków daninowych, w zasadzie wyłączając w tym wypadku gwarancje wynikające z art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji; skoro jednak art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej są przepisami współkształtującymi treść konstytucyjnych praw i wolności, a mianowicie określającymi warunki, na

jakich rozważane prawa i wolności mogą być ograniczane przez przepisy daninowe, nie powinno budzić żadnych wątpliwości, że stanowią one w tym zakresie – podobnie jak art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji w odniesieniu do innych ograniczeń – samodzielne wzorce kontroli konstytucyjności prawa, w tym również w wypadku kontroli zainicjonowanej wniesieniem skargi konstytucyjnej; podmioty wnoszące taką skargę są uprawnione skonstruować zarzuty naruszenia ich praw lub wolności przez regulację daninową przez odwołanie się do zasady wyłączności ustawy w prawie daninowym lub zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzonych z art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, podobnie jak w odniesieniu do innych regulacji dopuszczalne jest przedstawienie zarzutu niezgodności z zasadą wyłączności ustawy w wypadku ograniczania praw i wolności konstytucyjnych lub zasadą szczególnej określoności regulacji ustanawiających takie ograniczenia” (*op. cit.*).

W wyroku o sygn. SK 48/15 Trybunał Konstytucyjny zaznaczył natomiast, że „związkowe przywołanie art. 64 ust. 3 Konstytucji – w wypadku kwestionowania regulacji daninowych w trybie skargi konstytucyjnej – uzasadnione jest zarówno wówczas, gdy zarzut naruszenia ustawy zasadniczej dotyczy niezgodności takiej regulacji z zasadą poprawnej legislacji (por. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, oraz postanowienie TK z 15 lipca 2015 r., sygn. SK 69/13), jak i wówczas, gdy rozważany zarzut odnosi się do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, art. 2, art. 84 oraz art. 217 Konstytucji nie mogą być bowiem samodzielnymi wzorcami kontroli w postępowaniu zainicjonowanym w tym trybie, chyba że skarżący powołuje się na wywiedzione z nich samoistnie prawa lub wolności konstytucyjne przysługujące jednostkom” (*op. cit.*).

W ramach oceny drugiego sformułowanego w *petitum* skargi zarzutu konieczne jest rozstrzygnięcie, czy kwestionowane uregulowanie narusza właściwą proporcję (art. 2 Konstytucji) pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem

jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) i zasadę równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Zauważyć w tym miejscu wypada, że sposób sformułowania drugiego zarzutu z *petitum* skargi i jego uzasadnienie rodzi wątpliwości, czy art. 32 ust. 1 Konstytucji został powołany jako samodzielny wzorzec kontroli.

W postępowaniu przed Trybunałem Konstytucyjnym zainicjowanym skargą konstytucyjną rozpoznanie zarzutu w zakresie takiego samodzielnego wzorca kontroli jest – co do zasady – niedopuszczalne.

W niniejszym stanowisku uznano jednak, że analiza uzasadnienia skargi pozwala na przyjęcie, iż naruszenie zasady równości Skarżący przywołują związkowo, wzorując się na wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15 (*op. cit.*).

Artykuł 64 ust. 1 Konstytucji statuuje prawo podmiotowe jednostki obejmujące ochroną własność, inne prawa majątkowe oraz dziedziczenie. Przepis ten przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony. Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji, własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

Ingerencja państwa w sferę prawa własności należy do zasadniczej treści podatku i innych danin publicznych. Ma ona przy tym wyraźną podstawę konstytucyjną w art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej, które ustanawiają tzw. zasadę władztwa daninowego. Z zasady tej wynika legitymacja dla działań państwa, w wyniku których następuje obciążanie określonych podmiotów daninami, umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako ograniczanie własności (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26).

Zgodnie z judykaturą Trybunału Konstytucyjnego nałożenie na podstawie 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. Adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności regulacji prawnej dotyczącej obowiązków podatkowych jest wywodzona z art. 2 Konstytucji zasada proporcjonalności (zob. wyrok z dnia 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, *op. cit.*).

Wywiedziona z art. 2 Konstytucji zasada proporcjonalności szczególnie nacisk kładzie na adekwatność celu legislacyjnego i środka użytego do jego osiągnięcia. To znaczy, że spośród możliwych (i zarazem legalnych) środków oddziaływania należałoby wybrać środki skuteczne dla osiągnięcia celów założonych, a zarazem najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu. Rozpatrując zgodność zakwestionowanej regulacji z zasadą proporcjonalności (z art. 2 Konstytucji) należy zbadać trzy istotne zagadnienia: 1) czy ta regulacja jest niezbędna dla ochrony i realizacji interesu publicznego, z którym jest związana, 2) czy jest efektywna, umożliwiając osiągnięcie zamierzonych celów, 3) czy jej efekty pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężarów nakładanych na obywatela lub inny podmiot prawny (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 12 lutego 2014 r., sygn. K 23/10, OTK ZU nr 2/A/2014, poz. 10).

Zgodnie z utrwaloną linią orzeczniczą Trybunału, wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasada równości wobec prawa nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej. Równe traktowanie oznacza przy tym traktowanie według

jednakowej miary, bez zróżnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Omawiana zasada nakazuje zatem nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, lecz nie wymaga, by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa podmiotom, które mają taką cechę, oraz podmiotom, które jej nie mają.

Ocena regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości wymaga rozpatrzenia trzech zagadnień.

Po pierwsze, należy ustalić, czy można wskazać wspólną cechę istotną, uzasadniającą równe traktowanie określonych podmiotów, co wymaga przeprowadzenia analizy treści i celu aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna.

Po drugie, konieczne jest stwierdzenie, czy prawodawca zróżnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej.

Po trzecie wreszcie, jeżeli prawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną cechą istotną, to w związku z tym, że zasada równości nie ma charakteru absolutnego, niezbędne okazuje się rozważenie, czy wprowadzone od tej zasady odstępstwo można uznać za dopuszczalne. Odstępstwo takie jest dozwolone, jeżeli 1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania; 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmiennie traktowanie podmiotów podobnych.

Należy przy tym pamiętać, że – wobec przyznania prawodawcy w ustawie zasadniczej szerokiego zakresu swobody regulacyjnej – przy orzekaniu przez Sąd Konstytucyjny o zgodności określonego unormowania z zasadą równości, ze

względu na konieczność stosowania w tym wypadku kryteriów ocennych, niezbędne jest zachowanie pewnej powściągliwości, zwłaszcza jeżeli weźmie się pod uwagę domniemanie konstytucyjności ustanowionych przepisów prawnych (zob. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. K 9/12, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 136).

Powołane poglądy Trybunału Konstytucyjnego stanowią podstawę oceny uregulowań kwestionowanych w analizowanej skardze.

Zaskarżona ustawa normuje m.in. materię dotyczącą podatku od nieruchomości. W jej art. 1a ustawodawca zamieścił słownik definicji legalnych. W ust. 1 pkt 1 tego artykułu wyjaśniono znaczenie użytego w ustawie pojęcia „budynek”. Zakres przedmiotowy opodatkowania podatkiem od nieruchomości określono w art. 2 u.p.o.l. Zgodnie z ustępem 1 tego artykułu, opodatkowaniu podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. uregulowano maksymalną wysokość stawek podatku od budynków lub ich części, przy czym stawki te zróżnicowano, posługując się kryteriami takimi jak przeznaczenie budynku lub rodzaj prowadzonej w nim działalności. Na mocy tego przepisu inne stawki podatku należy stosować do budynków lub ich części zakwalifikowanych jako „mieszkalne” niż do tych zakwalifikowanych jako „pozostałe, w tym zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego”. Ustawa nie definiuje pojęcia „budynek mieszkalny”, choć posługuje się nim dla potrzeb określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości.

Rozstrzygnięcie przedstawionego przez Skarżących problemu wymaga w pierwszej kolejności odpowiedzi na pytanie, czy zgodne jest z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzenie z treści przepisu art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. możliwości opodatkowania

garażu stanowiącego przedmiot odrębnej własności, usytuowanego w budynku mieszkalnym, według stawki podatku przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l.

Problematyka opodatkowania podatkiem od nieruchomości garaży stanowiących przedmiot odrębnej własności, znajdujących się w budynkach mieszkalnych, wywoływała rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Część sądów opowiadała się za opodatkowaniem przedmiotowych garaży według stawek wyższych, tj. z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l., a część przyjmowała, że prawidłowe jest opodatkowanie według stawek niższych, przewidzianych w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. dla budynków (lub ich części) mieszkalnych.

Rozbieżność ta została zlikwidowana po przyjęciu przez NSA uchwały w składzie siedmiu sędziów z dnia 27 lutego 2012 r., sygn. II FPS 4/11 (uchwała dostępna jest w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych na stronie: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/cbo/query>).

W uzasadnieniu powołanej uchwały NSA podkreślił, że konieczność dokonania wykładni przepisów odnoszących się do przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości musi rodzić obawę o dochowanie przez te przepisy gwarancji dostatecznej określoności regulacji prawnych, wynikających z zasady poprawnej legislacji, i ze względu na treść art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Po rozważeniu tej kwestii, NSA stwierdził, że w rozpoznawanej sprawie istnieje możliwość usunięcia rozbieżności interpretacyjnych w drodze podjęcia przez ten organ uchwały. Przy zastosowaniu dopuszczalnych reguł wykładni, możliwe jest bowiem zakwalifikowanie garażu stanowiącego odrębną własność lokalową do właściwej stawki podatku od nieruchomości. Dlatego nieuzasadnione byłoby – zdaniem NSA – wystąpienie do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie niekonstytucyjności badanego przepisu ustawy podatkowej.

Przystępując do odpowiedzi na przedstawione w sprawie o sygn. II FPS 4/11 pytanie prawne, NSA zauważył, że ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w art. 2, określającym przedmiot opodatkowania, nie wymienia odrębnej własności lokalu jako kategorii przedmiotu opodatkowania podatkiem od nieruchomości. O wyodrębnionej własności lokalu mowa jest w art. 3 ust. 4 i 5 u.p.o.l. Ustawa nie definiuje pojęcia budynku mieszkalnego. Orzecznictwo sądowoadministracyjne, określając zakres znaczeniowy pojęcia „budynek mieszkalny”, odwołuje się do przepisów prawa budowlanego, a także do słownikowego znaczenia tego pojęcia.

W ocenie NSA, przepisami znajdującymi się poza regulacją ustawy podatkowej, a mającymi istotne znaczenie dla wymiaru podatku od nieruchomości, są art. 20 ust. 1 pkt 3 i art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (aktualny tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r., poz. 725 ze zm.; dalej: Prawo geodezyjne i kartograficzne). Z przepisów tych można wywodzić, że oznaczenie funkcji użytkowej lokalu ma istotne znaczenie dla określenia, czy ma on charakter mieszkalny, czy niemieszkalny, a opodatkowanie budynku lub jego części stawką podatku przewidzianą dla budynków mieszkalnych jest możliwe, jeżeli w ewidencji gruntów i budynków budynek określony został jako mieszkalny.

NSA stwierdził, że odpowiedź na pytanie, czy garaż stanowiący część budynku mieszkalnego, będący odrębną nieruchomością, jest odrębnym przedmiotem opodatkowania, a w konsekwencji może podlegać odmiennemu reżimowi opodatkowania niż budynek mieszkalny, zawarta jest art. 3 ust. 4 u.p.o.l. Na podstawie tego przepisu w powiązaniu z treścią art. 3 ust. 5 u.p.o.l. wydzielona w budynku własność nieruchomości lokalowej uznana została za odrębny przedmiot opodatkowania. Odmienność takiej nieruchomości (od innych części budynku) pozwala zatem na różne opodatkowanie, w zależności od charakteru lokalu, który może być mieszkalny, pozostały, bądź przeznaczony na działalność gospodarczą.

Odwołując się do przepisów ustawy z dnia 22 czerwca 1994 r. o własności lokali (aktualny tekst jednolity: Dz. U. z 2019 r., poz. 737; dalej: ustawa o własności lokali), NSA wskazał, że samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, mogą stanowić odrębne nieruchomości. Do lokalu mogą przynależeć, jako jego części składowe, pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż, zwane „pomieszczeniami przynależnymi”.

Z powołanych przepisów NSA wyprowadził wniosek, że garaż może stanowić pomieszczenie przynależne do samodzielnego lokalu mieszkalnego albo może stanowić odrębny przedmiot własności. W pierwszej z tych sytuacji nie będzie stanowił odrębnego, od samodzielnego lokalu mieszkalnego, przedmiotu opodatkowania. Będzie zatem podlegał opodatkowaniu tak jak lokal mieszkalny. W sytuacji natomiast, gdy garaż został wyodrębniony jako lokal o innym niż mieszkalne przeznaczeniu, stanowiący odrębną nieruchomość i odrębny przedmiot opodatkowania, nie dzieli losu budynku lub jego części (mieszkalnego bądź pozostałego).

Po określeniu przy wykorzystaniu przytoczonej argumentacji przedmiotu opodatkowania NSA przystąpił do wykładni przepisów art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., regulujących wysokość stawek w podatku od nieruchomości. Uwzględniając kryterium zaspokojenia podstawowych potrzeb mieszkaniowych właściciela i osób mu bliskich, NSA uznał, że garaż nie spełnia funkcji mieszkalnych. Dlatego, w sytuacji gdy stanowi on odrębny od innych części budynku przedmiot opodatkowania, nie dzieli losu innych części tego budynku (mieszkalnych), nawet jeżeli cały budynek ma charakter mieszkalny.

Za przyjęciem stanowiska, że garaż stanowiący odrębną nieruchomość opodatkowany jest stawką wyższą, niż garaż będący przynależnością lokalu mieszkalnego, przemawia również – zdaniem NSA – wykładnia systemowa

zewnątrzna (w tym zakresie odwołano się do zróżnicowania w ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [Dz. U. Nr 54, poz. 535 ze zm.] stawek podatku w zależności od tego, czy sprzedaży podlega lokal mieszkalny wraz z miejscem garażowym, czy lokal mieszkalny i oddzielnie garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności) oraz wykładnia celowościowa (pełna argumentacja w tym zakresie znajduje się w omawianej uchwale i dla uniknięcia rozwlekłości niniejszego stanowiska odstępiono od jej przytaczania).

NSA zasygnalizował, że faktycznie „nieuzasadnione (niesprawiedliwe) jest aby właściciel domu o powierzchni 300 m² płacił niższą stawkę za znajdujący się w bryle domu jednorodzinnego garaż, niż właściciel lokalu mieszkalnego np. o powierzchni 40 m², który jest jednocześnie właścicielem garażu stanowiącego odrębną własność lokalową w budynku mieszkalnym wielorodzinnym. W Polsce nie obowiązuje jednak system podatku od nieruchomości, który w przypadku opodatkowania budynków lub ich części uzależnia wysokość podatku od ich wartości. W związku z tym pomimo, że podatek od nieruchomości zalicza się do grupy podatków od posiadania majątku, to jego wysokość nie jest uzależniona, w omawianym przypadku, bezpośrednio od jego wartości, a od wykorzystywania go na określone cele (mieszkalne, do działalności gospodarczej, pozostałe)”.

Od czasu podjęcia przez NSA cytowanej uchwały w sądownictwie administracyjnym jednolicie przyjmuje się, że garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podatku przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l.

Prezentowana przez NSA wykładnia została zaaprobowana w doktrynie przedmiotu. L. Etel w komentarzu do art. 2 u.p.o.l. stwierdził, że „[n]abyście garażu jako lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość prowadzi do tego, że lokal taki staje się odrębnym od budynku przedmiotem podatku od nieruchomości. W związku z tym stosuje się do niego odrębne stawki podatkowe. Powyższe wynika z treści art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w którym wskazuje się, że

stawki podatkowe dotyczą nie tylko całych budynków, ale również ich poszczególnych części, w zależności od sposobu wykorzystania. I tak lokale mieszkalne będą opodatkowane według stawek przewidzianych dla budynków mieszkalnych, lokale (w tym garaże) u przedsiębiorców – według stawek związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, zaś inne lokale – co do zasady – według stawek tzw. pozostałych.

Garaż jako lokal stanowiący odrębną nieruchomość powinien być opodatkowany według stawek pozostałych. Nie jest to bowiem lokal mieszkalny i nie znajduje się w posiadaniu przedsiębiorcy. W związku z tym, podatek powinien być naliczony według stawek pozostałych, właściwych dla lokali o innym przeznaczeniu niż mieszkalne i związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Nieco inaczej przedstawiają się zasady opodatkowania garażu jako pomieszczenia przynależnego. (...) garaże lub piwnice będące pomieszczeniami przynależnymi do lokali mieszkalnych są opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawek mieszkalnych.

Identyczna reguła obowiązuje w przypadku pomieszczeń przynależnych do lokali o innym przeznaczeniu. Jeżeli garaż przynależy do lokalu użytkowego przedsiębiorcy, to jest opodatkowany tak jak ten lokal (według stawek właściwych dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności).

Nabywca lokalu nabywa również pomieszczenia przynależne i nie ma problemów z ustaleniem tego faktu na podstawie aktu notarialnego. Garaż może być zatem nabyty jako pomieszczenie przynależne do innego lokalu albo jako odrębny lokal, co wynika bezpośrednio z aktu notarialnego. Jest to część budynku stanowiąca samodzielny przedmiot obrotu i przedmiot podatku od nieruchomości (...)

W sytuacji wyodrębnienia lokali w budynku mieszkalnym «jednorodny» przedmiot opodatkowania – budynek – rozpada się na mniejsze części – nieruchomości lokalowe. Przedmiotem podatku nie jest już budynek mieszkalny,

ale poszczególne lokale. Lokale mieszkalne powinny być łącznie z pomieszczeniami przynależnymi (m.in. garażami) opodatkowane według stawek mieszkalnych. Natomiast inne niż mieszkalne – zgodnie z ich przeznaczeniem. Lokale garażowe, o ile nie są we władaniu przedsiębiorcy, powinny być opodatkowane według stawek pozostałych. W sytuacji, gdy ich właścicielem (w określonych sytuacjach posiadaczem) jest przedsiębiorca, powinny one być opodatkowane według stawki właściwej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej” (L. Etel, komentarz do art. 2 u.p.o.l., [w:] *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, System Informacji Prawnej Lex [2012]).

W przedmiocie opodatkowania garaży w budynkach mieszkalnych, zarówno przed, jak i po podjęciu uchwały o sygn. II FPS 4/11, wypowiadało się wielu przedstawicieli doktryny. Tytułem przykładu można w pierwszej kolejności odwołać się do poglądów prezentowanych przez R. Dowgiera, który stwierdził, że „[w] przypadku ustanowienia odrębnej własności lokalu nie powinno budzić wątpliwości, że mamy do czynienia z częścią budynku. Jeżeli tak, to może być ona odrębnym od budynku przedmiotem opodatkowania (...), opodatkowanym wg stawki innej niż właściwa dla samego budynku.

Uzasadnione jest (...) opodatkowanie inną niż mieszkalna stawką podatku od nieruchomości części znajdujących się w bryle budynku, z zasady, mieszkalnego, które stanowią odrębny od niego przedmiot opodatkowania, gdyż są nieruchomościami lokalowymi (część budynku o charakterze niemieszkalnym). Status taki mogą posiadać garaże, ale najczęściej dotyczy on lokali użytkowych przeznaczonych na prowadzenie działalności gospodarczej. Lokal taki nie jest ani budynkiem mieszkalnym, ani jego częścią.

Garaż, który jest odrębnym lokalem z założenia nie ma charakteru mieszkalnego” (R. Dowgier, *Opodatkowanie garaży w budynkach mieszkalnych – jaka stawka?*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych [dalej: PPLiFS] nr 12/2011; cytowane w niniejszej części stanowiska publikacje

pochodzą z Systemu Informacji Prawnej Lex – tezy z piśmiennictwa do art. 5 u.p.o.l.).

A. Gąsowska i P. Pietrasz uznali, że „[w] każdym wypadku, gdy mamy do czynienia z garażem usytuowanym w budynku mieszkalnym, który stanowi odrębną nieruchomość i odrębny od budynku mieszkalnego przedmiot opodatkowania oraz jest oznaczony w ewidencji gruntów i budynków jako lokal o charakterze niemieszkalnym, powinna mieć zastosowanie stawka podatku od nieruchomości przewidziana dla tzw. budynków lub ich części pozostałych, o ile oczywiście lokal taki nie jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej” (A. Gąsowska, P. Pietrasz, *Opodatkowanie garaży stanowiących odrębną własność podatkiem od nieruchomości*, PPLiFS nr 4/2010).

B. Pahl w omawianej kwestii prezentuje następujące poglądy: „Przedmiotem podatku od nieruchomości mogą być części budynku, którymi są lokale. O zasadach opodatkowania decydują samodzielność prawna lokalu i jego charakter, który powinien być ustalany na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków. Jeżeli lokal jest niemieszkalny, to nie ma żadnych podstaw ku temu, by opodatkować go stawkami właściwymi dla budynków lub ich części mieszkalnych, tj. stawek, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.” (B. Pahl, *Opodatkowanie lokalu garażowego znajdującego się w wielorodzinnym budynku mieszkalnym. Glosa do wyroku NSA z dnia 12 października 2011 r., II FSK 733/10*, *Finanse Komunalne* nr 3/2012). „Prawidłowe opodatkowanie lokali garażowych i użytkowych (handlowo-usługowych) znajdujących się w wielorodzinnych budynkach mieszkalnych wymaga ustalenia charakteru każdego z nich. (...) w przypadku, gdy lokale garażowe i użytkowe zostały wyodrębnione prawnie, to błędne jest ich opodatkowanie stawkami przewidzianymi dla części budynków mieszkalnych” (B. Pahl, *Opodatkowanie garaży i lokali użytkowych w wielorodzinnych budynkach mieszkalnych stanowiących własność dewelopera. Glosa do wyroku NSA z dnia 22 lipca 2009 r., II FSK 460/08*, PPLiFS nr 12/2010).

Także cytowany już wcześniej L. Etel w publikowanych artykułach konsekwentnie przyjmował, że „[w] sytuacji gdy garaż w budynku wielorodzinnym nie był sprzedawany jako przynależności lokalu ani też jako udziały w częściach wspólnych budynku związanych z lokalem mieszkalnym, przyjęć należy, iż stanowi samodzielną część budynku podlegającą opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Co do zasady będą one opodatkowane według stawki przewidzianej dla budynków (ich części) pozostałych, chyba że będą wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej – wówczas powinny być opodatkowane według stawek związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. (...) Lokal garażowy stanowiący współwłasność ułamkową wielu osób należy uznać za odrębny od lokali mieszkalnych przedmiot opodatkowania” (L. Etel, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości garaży w budynkach mieszkalnych*, PPLiFS nr 7-8/2009).

„Współwłaściciele będący przedsiębiorcami albo innymi podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą płacą podatek wg stawek właściwych dla nieruchomości związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Dotyczy to zarówno przypadającej im powierzchni lokalu jak i gruntu. Nie ma w tym przypadku znaczenia, że garaż znajduje się w budynku mieszkalnym. Przedmiotem podatku jest bowiem lokal stanowiący odrębną nieruchomość a nie budynek mieszkalny. (...) Podatek płacony przez podatników innych niż przedsiębiorcy powinien być ustalony wg stawek pozostałych. Są oni współwłaścicielami garażu – lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość, który nie jest lokalem mieszkalnym” (L. Etel, *Opodatkowanie garażu stanowiącego nieruchomość lokalową w budynku mieszkalnym*, PPLiFS nr 1/2016).

Zdaniem Skarżących, prezentowane przez organy podatkowe i orzecznictwo sądowoadministracyjne rozumienie normy wywodzonej z art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest wynikiem naruszenia przez zaskarżone uregulowanie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych.

Należy w tym miejscu przypomnieć, że NSA, podejmując uchwałę o sygn. II FPS 4/11, rozważał kwestie związane z naruszeniem gwarancji wynikających z zasady szczególnej określoności regulacji daninowych i odwoływał się do poglądów dotyczących wymogów stawianych przez tę zasadę prezentowanych przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku o sygn. P 33/09.

Przed dokonaniem oceny sformułowanego w punkcie pierwszym *petitum* skargi zarzutu warto jeszcze szerzej przytoczyć wyrażone w tym ostatnim wyroku zapatrywanie Trybunału Konstytucyjnego na kwestię możliwości stwierdzenia niezgodności badanej regulacji z zasadą poprawnej legislacji w przypadku ukształtowania się jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych (zawarte w tym wyroku ustalenia można odnieść tym bardziej do zasady szczególnej określoności regulacji daninowych).

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „z naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć wyjątkowo do czynienia w sytuacji odwrotnej, a mianowicie w razie, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne. Zgodnie z przyjętym przez Trybunał zapatrywaniem przedmiotem kontroli staje się wówczas norma prawna, którą odtworzono w praktyce orzeczniczej. Może się przy tym zdarzyć, że znaczenie nadane przez organy władzy publicznej pewnej regulacji, niebudzącej zastrzeżeń z punktu widzenia ustawy zasadniczej, okazuje się sprzeczne z Konstytucją, co jest wynikiem zignorowania przez te organy obowiązku dokonywania wykładni wszystkich przepisów prawnych w zgodzie z aktami normatywnymi o wyższej mocy prawnej. Omawiany wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna

regulacja jest stosowana *per analogiam* bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię względnie zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne. W ostatnio wymienionych wypadkach nie byłaby trafna teza o naruszeniu przez prawodawcę przewidzianych w ustawie zasadniczej wymogów treściowych dla stanowionego prawa (odtworzone przez organy władzy publicznej normy prawne nie musiałyby przecież być materialnie niezgodne z normami Konstytucji). Nie powinno jednak budzić wątpliwości, że mielibyśmy wówczas do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji, skoro prawodawca przez odpowiednie sformułowanie aktu normatywnego nie wykluczył niedopuszczalnego z punktu widzenia ustawy zasadniczej analogicznego bądź rozszerzającego stosowania przepisów prawnych albo – jeśli pomimo zachowania wymaganego standardu legislacyjnego – nie zareagował następczo na niewłaściwą ich interpretację w praktyce orzeczniczej i nie wprowadził do aktu normatywnego koniecznych zmian mających na celu jej wyeliminowanie” (*op. cit.*).

Ocena kwestionowanego w punkcie pierwszym *petitum* analizowanej skargi uregulowania, rozumianego zgodnie z jego wykładnią przyjętą w uchwale NSA o sygn. II FPS 4/11, która znajduje oparcie w przytoczonych poglądach doktryny, prowadzi do wniosku, że nie narusza ono zasady szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzonej z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Przede wszystkim, dokonując interpretacji przepisów regulujących określenie wysokości stawek podatku od nieruchomości w odniesieniu do garaży znajdujących się w budynkach mieszkalnych, NSA w uchwale o sygn. II FPS 4/11 opierał się w głównej mierze na wykładni językowej. Uzupełniająco, jedynie dla wykazania trafności dokonanej oceny, NSA odwołał się do wykładni systemowej zewnętrznej oraz do wykładni celowościowej. Rozstrzygnięcie wątpliwości

interpretacyjnych było możliwe na podstawie przyjętych w naszej kulturze prawnej reguł egzegezy tekstu prawnego. Nie wymagało przy tym podejmowania przez sąd arbitralnych decyzji czy ocen. Werdykt NSA znajduje oparcie w literalnym brzmieniu powołanych w uchwale przepisów, a uzasadnienie uchwały prezentuje spójny, logiczny tok rozumowania, w którym przedstawiono wzajemne powiązanie istotnych w sprawie przepisów i wynikające z niego konsekwencje prawne. Mimo odwołania się przez NSA przy dokonywanej wykładni do przepisów zamieszczonych w kilku ustawach nie można zasadnie twierdzić, że usunięcie rozpatrywanych wątpliwości interpretacyjnych cechowało się rażąco nadmierną trudnością. Uwzględnione w wykładni akty prawne, a zwłaszcza Prawo budowlane, ustawa o własności lokali oraz Prawo geodezyjne i kartograficzne, regulują bowiem różne materie dotyczące nieruchomości, które są ściśle powiązane z określaniem stawek podatku od nieruchomości. Do przepisów Prawa budowlanego odwołuje się w zaskarżonym art. 1a ust. 1 pkt 1 sama ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, a decyzja Prezydenta W , ustalająca wymiar podatku od nieruchomości Skarżących, oparta została między innymi na danych z ewidencji gruntów i budynków, gromadzonych w oparciu o przepisy Prawa geodezyjnego i kartograficznego. Uwzględnienia przepisów tych aktów w wykładni dokonanej przez NSA nie można traktować jako prowadzenie nadmiernie skomplikowanego wyводу prawnego, w toku którego interpretator odwołuje się do ustaw normujących materie bardzo odległe od tej ocenianej lub jedynie marginalnie z nią związane.

Brak jest także podstaw do przyjęcia, że w rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z – traktowanym w orzecznictwie Trybunału jako przypadek wyjątkowy (zob. cytowany wcześniej wyrok o sygn. P 33/09) – naruszeniem zasady poprawnej legislacji (zasady szczególnej określoności regulacji daninowych) w sytuacji, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne, które okazuje się sprzeczne z Konstytucją.

W sytuacji kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń zaskarżonego uregulowania, został wybrany wariant interpretacyjny dający się uzgodnić z Konstytucją (o czym szerzej w dalszej części stanowiska). Ponadto, przy dokonywanej przez NSA interpretacji przepisów, nie doszło do naruszenia zakazu wykładni przez analogię ani zakazu wykładni rozszerzającej.

Nie zasługują zatem na uwzględnienie tezy Skarżących, iż odwoływanie się w dokonanej przez NSA wykładni zaskarżonego uregulowania do przepisów ustaw niepodatkowych samo w sobie stanowi jednoznaczną przesłankę wskazującą na naruszenie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych oraz że wywód zawarty w uchwale o sygn. II FPS 4/11 jest skomplikowany i niezrozumiały.

Drugi zarzut sformułowany przez Skarżących opiera się na twierdzeniu o naruszeniu przez kwestionowane uregulowanie właściwej proporcji pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) oraz naruszeniu zasady równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Teza powyższa wynika z nieuprawnionego w świetle obowiązujących przepisów oczekiwania opodatkowania garaży będących przedmiotem odrębnej własności według najniższych, w istocie preferencyjnych, stawek przewidzianych dla budynków mieszkalnych.

Żadne z wydzielonych i stanowiących przedmiot odrębnej własności garaży, strychów czy piwnic, znajdujących się w budynkach mieszkalnych, nie podlega opodatkowaniu według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. Jeżeli takie lokale wykorzystywane są na prowadzenie działalności określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b-d u.p.o.l., wówczas opodatkowane są według

stawek przewidzianych w tych przepisach. W innych przypadkach stosuje się stawkę podatkową z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l.

Nie można zasadnie twierdzić, że prawodawca, określając na 2013 r. wysokość stawki podatku od nieruchomości od budynków lub ich części w kategorii „pozostałe” na kwotę 7,66 zł, nie dochował właściwej proporcji pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem jednostki do własności. Prawodawca był w pełni uprawniony do określenia takiej maksymalnej wysokości stawki podatkowej i nie można w tym przypadku stawiać zarzutu nadmiernego fiskalizmu. Pamiętać przy tym należy, że w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda prawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych.

Skarżący nie kwestionują zresztą samej wysokości stawki z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l., lecz zakwalifikowanie zlokalizowanego w budynku mieszkalnym garażu stanowiącego odrębną własność do kategorii lokali objętych tą stawką, i wskazują na odmienne opodatkowanie garaży stanowiących przynależność mieszkania.

Zróżnicowanie stawek podatkowych między tymi dwoma rodzajami garaży wynika z ich odmiennego statusu prawnego. Garaż będący przynależnością mieszkania nie stanowi odrębnego bytu prawnego, nie może być samodzielnym przedmiotem obrotu i jest pod względem prawnym ściśle związany z mieszkaniem. Dlatego do takich garaży, jak i do innych przynależności typu piwnice, komórki czy strychy, stosowane są stawki podatku od nieruchomości przewidziane dla powierzchni mieszkalnych.

Znajdujące się w budynkach mieszkalnych garaże czy też inne lokale, których własność została wydzielona, mogą stanowić przedmiot obrotu prawnego również między osobami nieposiadającymi mieszkania w tych budynkach. W przypadku Skarżących cały garaż wielostanowiskowy został wyodrębniony prawnie z budynku mieszkalnego jako samodzielny lokal niemieszkalny, dla którego założono oddzielną księgę wieczystą. Sprzedaż udziału w nim z prawem

do wyłącznego korzystania z miejsca postojowego nie musi być powiązana z posiadaniem mieszkania w budynku. Takie wyodrębnione lokale niemieszkalne mogą być wykorzystywane w różnorodny sposób. W zależności od sposobu ich wykorzystania następuje określenie stawek należnego podatku od nieruchomości. Są one bowiem samodzielnie przedmiotami podatku od nieruchomości.

Stawki preferencyjne w wysokości kilkudziesięciu groszy od metra kwadratowego powierzchni użytkowej stosowane są tylko do mieszkań i ich przynależności. W odniesieniu do pozostałych lokali ustawodawca nie uznał za właściwe określenie tak niskich stawek podatku.

Ograniczenie zakresu przedmiotowego opodatkowania najniższą stawką podatkową do powierzchni mieszkań z przynależnościami należy uznać za niezbędne dla zapewnienia samorządom lokalnym odpowiednich wpływów z podatków od nieruchomości. Rozszerzenie preferencyjnej stawki na będące przedmiotem odrębnej własności garaże prowadziłyby do konieczności objęcia nią również wyodrębnionych lokali w piwnicach czy strychach, w których nie jest prowadzona działalność określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b-d u.p.o.l. Wykorzystanie takich lokali nie musi być związane z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych ludności i nie ma uzasadnienia, aby obejmować takie pomieszczenia preferencyjną stawką podatkową, skutkującą obniżeniem wpływów do kas samorządów.

Takie zróżnicowanie przedmiotów opodatkowania jest efektywne i umożliwia osiągnięcie zamierzonych przez ustawodawcę celów.

Osoby nabywające garaż będący przedmiotem odrębnej od mieszkania własności muszą mieć świadomość, że zostanie on objęty wyższą stawką podatkową niż mieszkanie. Biorąc pod uwagę, że stawka od budynków (lub ich części) z kategorii „pozostałe” jest o kilka złotych większa od stawki dla budynków mieszkalnych, a równocześnie kilkukrotnie niższa niż dla budynków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, zasadnie należy przyjąć, iż efekty

kwestionowanej regulacji pozostają w odpowiedniej proporcji do ciężaru nakładanego na właścicieli garaży stanowiących odrębną własność.

Tym samym nie dochodzi również do naruszenia właściwej proporcji pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem jednostki do własności wyrażonym w art. 64 ust. 1 ustawy zasadniczej.

W ramach drugiego zarzutu Skarżący podnoszą również, że omawiane zróżnicowanie stawek podatkowych prowadzi do naruszenia zasady równości („równego nakładania obowiązków podatkowych”) z art. 32 ust. 1 Konstytucji oraz prawa równej ochrony własności z art. 64 ust. 2 ustawy zasadniczej.

Dla dokonania oceny zgodności badanego uregulowania z zasadą równości konieczne jest istnienie relewantnej cechy wspólnej charakteryzującej porównywane podmioty. Skarżący wskazują, że taką cechą wspólną jest zlokalizowanie porównywanych garaży w budynku mieszkalnym.

Takie określenie w badanym przypadku relewantnej cechy wspólnej nie wydaje się prawidłowe.

W świetle art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. przedmiotem podatku są budynki lub ich części, do których zalicza się lokale stanowiące odrębną nieruchomość. Określenie wysokości stawek podatku od nieruchomości uzależnione jest od charakteru budynku lub jego części (mieszkalny lub niemieszkalny) i prowadzonej w nim działalności.

Porównaniu mogą podlegać podobne pod względem prawnym, kwalifikowane w jednej kategorii, przedmioty opodatkowania.

Lokale stanowiące przynależność mieszkania nie mogą być samodzielnym przedmiotem obrotu i nie są odrębnymi przedmiotami podatku, a przy określaniu należnej od ich powierzchni stawki podatku istotny jest status nadany mieszkaniu.

Zlokalizowane w budynkach mieszkalnych garaże będące przedmiotem odrębnej własności nie mają charakteru mieszkalnego. Dlatego nie jest

uprawnione porównywanie stawek należnego od nich podatku od nieruchomości ze stawkami określonymi dla przynależności mieszkania.

Wobec braku relewantnej cechy wspólnej między sytuacją prawną, w jakiej na gruncie kwestionowanego uregulowania znajdują się wskazani przez Skarżących właściciele garaży, wzorce kontroli z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji uznać należy za nieadekwatne.

W związku z tym postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Z powyższych względów wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego

Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego