



Warszawa, dnia 3 marca 2016 r.

PG VIII TK 48/15
(SK 13/15)

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	03. 03. 2016
L.dz.	L.zał.

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY

W związku ze skargą konstytucyjną M K. i P K. „o stwierdzenie niezgodności przepisów art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a Ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tj. z dnia 17 maja 2010 r., Dz. U. Nr 95, poz. 613 ze zm.) z Konstytucją RP, tj. z przepisami art. 84 w zw. z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31, art. 32 oraz art. 64 w zw. z art. 2 Konstytucji wynikającej z faktu, że zaskarżone przepisy uzależniają zakwalifikowanie gruntów jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jedynie od zaistnienia tej okoliczności, że jeden z ich współposiadaczy jest przedsiębiorcą lub należy do innej kategorii podmiotów prowadzących działalność gospodarczą”

- na podstawie art. 56 pkt 5 w zw. z art. 82 ust. 1 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064 ze zm.) -

przedstawiam następujące stanowisko:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) w zw. z art.

134 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064 ze zm.) postępowanie podlega umorzeniu, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

UZASADNIENIE

W skardze konstytucyjnej M K. i P K. (dalej: Skarżący) zarzucili niezgodność art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 1 i w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (aktualny tekst jednolity: Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.; dalej: u.p.o.l.) z art. 84 w zw. z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31, art. 32 oraz art. 64 w zw. z art. 2 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna złożona została na tle następującego stanu faktycznego i prawnego.

Skarżący, , nabyli w dniu stycznia 2001 r. działkę nr o powierzchni m² położoną w P (obręb M). Od tego czasu Skarżący byli podatnikami podatku od nieruchomości, którego wysokość ustalana była według stawek przewidzianych dla gruntów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zgodnie z tą kwalifikacją, Prezydent Miasta P , działający jako organ podatkowy, orzekł w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości: za rok 2005 – decyzją nr z dnia stycznia 2005 r., za rok 2006 – decyzją nr z dnia stycznia 2006 r., za rok 2007 – decyzją nr z dnia stycznia 2007 r., za rok 2008 – decyzją nr z dnia stycznia 2008 r. oraz za rok 2009 – decyzją nr z dnia stycznia 2009 r.

Postanowieniami z dnia września 2009 r. (data podana przez Skarżących) o sygnaturach: (dla roku 2005),

(dla roku 2006), (dla roku 2007),
 (dla roku 2008) oraz (dla roku
 2009) Prezydent Miasta P orzekł z urzędu o wznowieniu postępowań
 zakończonych wskazanymi wyżej decyzjami. Okolicznością faktyczną
 uzasadniającą wznowienie tych postępowań było ustalenie, że P K. jest
 przedsiębiorcą i prowadzi działalność gospodarczą w S , której
 głównym przedmiotem jest . M K. nie prowadziła i
 nie prowadzi działalności gospodarczej,

W efekcie wznowienia postępowania Prezydent Miasta P wydał w dniu
 marca 2010 r. pięć decyzji oznaczonych jednakową sygnaturą
 , uchylających opisane wyżej decyzje w przedmiocie
 wymiaru podatku od nieruchomości za lata 2005 – 2009. Skarżący decyzje
 te zaskarżyli do Samorządowego Kolegium Odwoławczego, które decyzją
 z dnia czerwca 2010 r. (sygnatura) orzekło o ich
 uchyleniu i przekazaniu sprawy do ponownego rozpoznania.

Decyzjami z dnia grudnia 2010 r. Prezydent Miasta P na nowo orzekł
 w przedmiocie zobowiązań podatkowych Skarżących w ten sposób, że: decyzją
 nr uchylił w całości decyzję nr z dnia stycznia 2005 r. i ustalił
 wysokość zobowiązania podatkowego za rok 2005 w kwocie zł;
 decyzją nr uchylił w całości decyzję nr z dnia stycznia 2006 r.
 i ustalił wysokość zobowiązania podatkowego za rok 2006 w kwocie
 zł; decyzją nr uchylił w całości decyzję nr z dnia stycznia
 2007 r. i ustalił wysokość zobowiązania podatkowego za rok 2007
 w kwocie zł; decyzją nr uchylił w całości decyzję nr z dnia
 stycznia 2008 r. i ustalił wysokość zobowiązania podatkowego za rok 2008
 w kwocie zł; decyzją nr uchylił w całości decyzję nr
 z dnia stycznia 2009 r. i ustalił wysokość zobowiązania podatkowego za rok
 2009 w kwocie zł.

Wysokość zobowiązania podatkowego, określona w powyższych decyzjach, ustalona została według stawek właściwych dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a nie (jak to miało miejsce pierwotnie) dla gruntów określonych jako „pozostałe”. Podstawę prawną dla ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego stanowiły przepisy art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. w związku z przepisami właściwymi dla danych lat podatkowych uchwał Rady Miasta P w sprawie podatku od nieruchomości. W decyzjach tych przyjęto zatem, że należąca do Skarżących działka stanowi grunt związany z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Od wszystkich wskazanych wyżej decyzji Skarżący wnieśli odwołania do Samorządowego Kolegium Odwoławczego, które decyzjami z dnia kwietnia 2011 r. o sygn. akt , , , oraz utrzymało w mocy zaskarżone decyzje organu pierwszej instancji.

Decyzje Samorządowego Kolegium Odwoławczego Skarżący poddali kontroli Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P , który oddalił wniesione skargi wyrokami z dnia grudnia 2011 r. o sygn. akt: , , , oraz

Od opisanych wyżej wyroków Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P Skarżący wnieśli skargi kasacyjne do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zostały one oddalone wyrokami z dnia lutego 2014 r. o sygn. akt: , , , oraz

Ze względu na tożsamość stanu faktycznego i prawnego we wszystkich sprawach, argumentacja, która legła u podstaw wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego oddalających skargi kasacyjne Skarżących, była podobna. W uzasadnieniach tych wyroków Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził,

że wznowienie przez organy podatkowe postępowań dotyczących ustalenia wysokości podatku od nieruchomości należącej do Skarżących było uzasadnione. Okolicznościami, które dały do tego podstawę, było uzyskanie przez organ podatkowy informacji, że Skarżący prowadzi działalność gospodarczą oraz że dla nieruchomości Skarżącego, podlegającej opodatkowaniu, wydana została w dniu września 2001 r. decyzja ustalająca warunki zabudowy i zagospodarowania terenu dla inwestycji polegającej na budowie obiektu magazynowo-handlowego, która obowiązywała do września 2002 r. Z okoliczności tych, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, należało wnioskować, że, kupując w dniu stycznia 2001 r. przedmiotową działkę, Skarżący uznawał się za potencjalnego inwestora, zamierzającego wybudować na niej obiekty związane bezpośrednio z prowadzeniem działalności gospodarczej. W umowie sprzedaży działki nie zaznaczono faktu pozyskania jej przez Skarżącego na cele związane z działalnością gospodarczą, nie wpisano też tego gruntu do ewidencji środków trwałych przedsiębiorstwa Skarżącego. W deklaracji złożonej przy nabyciu działki również nie zostało przez Skarżącego zaznaczone, że grunt ten jest związany z działalnością gospodarczą. Organ podatkowy nie miał zatem podstaw, by przy ustalaniu wysokości podatku od tej nieruchomości kwestionować jej przeznaczenie, które Skarżący określał w deklaracjach składanych w kolejnych latach podatkowych. Dopiero w dniu lutego 2009 r. do organu podatkowego wpłynął wniosek Skarżących o umorzenie podatku od nieruchomości. W toku postępowania w tym przedmiocie Skarżący złożył dokumenty, z których wynikało, że prowadzi działalność gospodarczą. Na tej podstawie organ podatkowy powziął wątpliwość co do prawidłowości złożonej przez podatników informacji i wydanych na ich podstawie decyzji ustalających wymiar podatku od nieruchomości, co doprowadziło do wznowienia postępowań w tym przedmiocie i ustalenia na nowo wysokości należnego podatku za poszczególne lata podatkowe.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że nie budzi wątpliwości fakt, iż w okresie, którego dotyczyły kwestionowane decyzje, Skarżący prowadził działalność gospodarczą. Z samego zaś faktu, że Skarżący jest przedsiębiorcą, wynika, w myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., iż znajdujące się w jego władaniu grunty, budynki i budowle uważane są za związane z działalnością gospodarczą. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał w dalszym ciągu, że grunty i budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej stanowią odrębną kategorię gruntów i budynków, dla których ustawodawca w art. 5 ust. 1 u.p.o.l. przewidział najwyższą maksymalną stawkę podatku od nieruchomości, która nie może być przekroczona w stosownej uchwale rady gminy. Dla uznania danego obiektu za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej nie jest konieczne wykorzystywanie nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, bowiem wystarczy sam fakt jej posiadania przez przedsiębiorcę. Dla zastosowania omawianych przepisów nie ma przy tym znaczenia, że nieruchomość stanowi przedmiot wspólności małżeńskiej, a jeden z małżonków nie prowadzi działalności gospodarczej.

W ocenie Skarżących, przepisy art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., przyjęte za podstawę prawomocnych wyroków, którymi Naczelny Sąd Administracyjny ostatecznie orzekł o ich prawach, są niezgodne z art. 84 w zw. z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31, art. 32 oraz art. 64 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

Nadmienić należy, iż w skardze konstytucyjnej Skarżący wskazali pięć wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia lutego 2014 r., z którymi łączą naruszenie swoich konstytucyjnych praw. Postanowieniem z dnia 17 lutego 2015 r., sygn. akt Ts 179/14, Trybunał Konstytucyjny odmówił jednak nadania biegu skardze konstytucyjnej w części, w której jako ostateczne orzeczenia o prawach Skarżących wskazano wyroki o sygn. akt i , z uwagi na wniesienie jej z przekroczeniem ustawowego terminu.

Uzasadniając postawione w skardze konstytucyjnej zarzuty, Skarżący podnieśli, że w wyniku stosowania kwestionowanej regulacji „zostało naruszone ich prawo do własności oraz wolność od nieproporcjonalnych i naruszających zasadę równości ograniczeń tego prawa stosowanych w prawie podatkowym, a także prawo do sprawiedliwego i równego ponoszenia ciężarów podatkowych” (pismo procesowe z dnia 7 sierpnia 2014 r., str. 2).

Skarżący wskazali, że obowiązkiem uiszczenia podatku od gruntu, ustalonego według najwyższej stawki podatkowej, objęty jest każdy jego posiadacz będący przedsiębiorcą lub innym podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą. Regulacja ta, zdaniem Skarżących, rodzi w praktyce poważne wątpliwości, a w związku z jej stosowaniem ujawnia się naruszenie przez ustawodawcę podstawowych zasad ustrojowych i wolności obywatelskich. Widoczne jest to choćby w stanie faktycznym dotyczącym Skarżących. Nieruchomość będąca przedmiotem sporu została nabyta przez Skarżących do ich majątku wspólnego na zasadach ustawowej małżeńskiej wspólności majątkowej, przy czym jedynie Skarżący jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą. W świetle definicji legalnej, zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., okoliczność ta jednak nie ma znaczenia. Skarżący są bowiem współwłaścicielami i współposiadaczami tej nieruchomości, a wspomniana definicja uzależnia zakwalifikowanie nieruchomości jako związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie od faktu jej posiadania przez przedsiębiorcę. Oznacza to, że każdy stosunek współposiadania nieruchomości z przedsiębiorcą skutkuje uznaniem tej nieruchomości za związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej. W przypadku ustawowej wspólności majątkowej małżeńskiej, przedsiębiorstwo jednego z małżonków jest w wielu sytuacjach określonych prawem traktowane w sposób odrębny. W sprawie Skarżących nieruchomość podlegająca opodatkowaniu nigdy nie wchodziła w skład przedsiębiorstwa P K., a stanowiła składnik prywatnego majątku wspólnego małżonków, niezwiązanego z prowadzeniem działalności

gospodarczej przez jednego z nich. Zastosowanie zaskarżonej regulacji skutkowało opodatkowaniem nieruchomości wyższą stawką podatkową, dyskryminując w ten sposób M K., która nie jest przedsiębiorcą, a jedynie współposiada przedmiotową nieruchomość.

Skarżący wskazali ponadto, że zaskarżona regulacja, przy kwalifikowaniu nieruchomości jako związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej, pomija zupełnie kwestię faktycznego sposobu wykorzystania tej nieruchomości. Powoduje to, że za nieruchomości związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznawane są także takie, które w ogóle w tym celu nie są wykorzystywane. Założenie ustawodawcy, że każda nieruchomość będąca w posiadaniu przedsiębiorcy jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, można, zdaniem Skarżących, uznać za trafne w odniesieniu do spółek prawa handlowego. Przedsiębiorca przyjmujący taką formę organizacyjną zawiązuje spółkę w celu dążenia do określonego celu, zazwyczaj o charakterze gospodarczym. Nabycie przez spółkę nieruchomości należy traktować jako inwestycję służącą takiemu celowi. W przypadku osób fizycznych sytuacja wygląda odmiennie. Każda osoba fizyczna będąca przedsiębiorcą dysponuje dwojakiego rodzaju majątkiem: prywatnym oraz związanym z działalnością gospodarczą. W rzeczywistości nie da się więc zakwalifikować posiadanej przez takiego przedsiębiorcę nieruchomości do jednej z tych kategorii bez uprzedniego zbadania, na jaki cel jest ona faktycznie wykorzystywana. W takich sytuacjach, w ocenie Skarżących, kwestionowana regulacja całkowicie zawodzi.

Skarżący wskazali, że powołane w skardze konstytucyjnej wzorce kontroli stanowią zespół ograniczeń dla nadużywania przez ustawodawcę swobody w zakresie kształtowania przepisów podatkowych i nakładania na obywateli obciążeń o charakterze daninowym. Zespół ten określany jest mianem zasady sprawiedliwości podatkowej, u podstaw której leży zasada demokratycznego państwa prawnego oraz zasada sprawiedliwości społecznej.

Składają się na nią nadto: zasada proporcjonalności, zasada równości, zasada ochrony praw nabytych, zasada ochrony prawa własności i zasada ograniczania wolności działalności gospodarczej wyłącznie w drodze ustawy i ze względu na ważny interes publiczny.

Zdaniem Skarżących, kwestionowane przepisy prowadzą do nieproporcjonalnego naruszenia ich prawa do własności, jak też naruszają ich prawo do równego traktowania w zakresie ciążących na nich obowiązków podatkowych. Dochodzi do tego jednocześnie na dwóch płaszczyznach. Prawo do własności Skarżącej jest naruszane przez to, że jako współposiadacz nieruchomości ponosi wyższy ciężar podatkowy ustalany dla nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej, mimo że nie jest przedsiębiorcą i takiej działalności nie prowadzi. Prawo do własności Skarżącego jest zaś naruszane, gdyż jako przedsiębiorca posiada nieruchomość, która nie była, nie jest, i nie nadaje się do wykorzystania w prowadzonej przez niego działalności, co jednak jest wystarczające do obciążenia go wyższą stawką podatku od tej nieruchomości.

Z tych powodów, w ocenie Skarżących, zaskarżona regulacja stanowi dla organów podatkowych podstawę do zbyt głębokiej i nieuzasadnionej ingerencji w ich prawo do własności. Narusza przy tym w sposób oczywisty zasadę równości poprzez nieprawidłowe różnicowanie sytuacji prawnopodatkowej obywateli, przy jednoczesnym „automatyzmie” podejmowanych decyzji o uznaniu posiadanej przez przedsiębiorcę nieruchomości za wykorzystywaną do prowadzenia działalności gospodarczej bez jakiegokolwiek weryfikacji okoliczności faktycznych, a w szczególności tego, czy dana nieruchomość jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej i czy w ogóle się do tego nadaje.

Ponadto, według Skarżących, kwestionowane przepisy naruszają zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Obywatel jest bowiem *de facto* „karany” za sam fakt prowadzenia działalności gospodarczej,

gdyż należące do niego nieruchomości są obciążane wyższym podatkiem tylko z tytułu jego określonego statusu podmiotowego. Prowadzi to do skrajnego fiskalizmu, dlatego jest rażąco niesprawiedliwe i krzywdzące.

Przyjęta w zaskarżonej regulacji konstrukcja, pozwalająca objąć maksymalną stawką podatkową jak najszerszy krąg podmiotów, bez względu na faktyczne przeznaczenie nieruchomości, godzi też, zdaniem Skarżących, w prawo do swobody działalności gospodarczej. Prowadzenie w takim stanie prawnym drobnej działalności gospodarczej przez osobę dysponującą kilkoma nieruchomościami, niezwiązanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej, może być bowiem niemożliwe. Maksymalne obciążenie podatkowe nieruchomości należących do takiego przedsiębiorcy może bowiem skutkować tym, że przychody z prowadzonej działalności nie będą wystarczające do pokrycia automatycznie wzrastających obciążeń podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości.

Postępowanie w niniejszej sprawie podlega umorzeniu, albowiem sposób określenia istoty problemu konstytucyjnego, poddanego ocenie Trybunału, skonfrontowany z przesłankami wystąpienia ze skargą konstytucyjną, wskazuje na niedopuszczalność jej merytorycznego rozpoznania.

Przedmiotem skargi konstytucyjnej Skarżący uczynili przepisy art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., które w dacie wniesienia skargi miały następujące brzmienie:

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

1) (...)

2) (...)

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 wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych;

4) (...)

5) (...)

6) (...)

7) (...).”.

„Art. 2.1. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

1) grunty;

2) (...)

3) (...).”.

„Art. 5.1. 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 m² powierzchni,

b) (...);

c) (...),

d) (...).”.

Przed przystąpieniem do analizy przesłanek dopuszczalności rozpoznania niniejszej skargi konstytucyjnej należy nadmienić, że w dniu 30 sierpnia 2015 r. weszła w życie ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym

(Dz. U. poz. 1064 ze zm.; dalej: ustawa o TK z 2015 r.). Mocą art. 138 tej ustawy uchylona została ustawa z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.).

Jednakże, w myśl art. 134 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r., w sprawach wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie tej ustawy, w postępowaniu przed Trybunałem stosuje się przepisy dotychczasowe, jeżeli zachodzą przesłanki umorzenia postępowania.

Przedmiotowa sprawa zainicjowana została skargą konstytucyjną z dnia 30 czerwca 2014 r., a więc na dzień wejścia w życie ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym sprawa była już wszczęta, ale nie została jeszcze zakończona. Wobec faktu, że w sprawie zachodzi przesłanka umorzenia postępowania, przyjęć należy, iż w postępowaniu tym powinny być stosowane przepisy dotychczasowe, to jest przepisy ustawy o TK z 1997 r. Dlatego też niniejsze stanowisko oparte jest na przepisach tej ustawy.

Zgodnie z art. 79 Konstytucji, skargę może wnieść każdy, czyje prawo lub wolność konstytucyjna zostały naruszone. Z kolei, w myśl art. 46 ust. 1 ustawy o TK z 1997 r., skarga konstytucyjna może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, w ciągu 3 miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia.

W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie podkreślał, że wniesienie skargi dopuszczalne jest tylko w sytuacji, w której do naruszenia konstytucyjnych praw lub wolności doszło na skutek wydania rozstrzygnięcia w sprawie skarżącego, przy czym naruszenie to wynika z zastosowania przez orzekające w sprawie organy przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, który jest sprzeczny z Konstytucją (zob. postanowienia Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 4 stycznia 2007 r., sygn. akt Ts 101/06, OTK ZU nr 3/B/2007, poz. 120; z dnia 5 września 2006 r., sygn. akt Ts 130/06, OTK ZU nr 1/B/2007, poz. 53 oraz z dnia 19 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 8/01, OTK ZU nr

8/2001, poz. 272). Oznacza to, że naruszenie praw lub wolności konstytucyjnych, których ochrony skarżący chce dochodzić w trybie skargi konstytucyjnej, ma być efektem niekonstytucyjnej treści przepisu zastosowanego przy rozpatrywaniu sprawy skarżącego, nie zaś wynikać z niewłaściwego zastosowania tego przepisu przez orzekające w sprawie organy. Trybunał Konstytucyjny nie pełni bowiem funkcji kolejnej instancji odwoławczej ani też nie bada zgodności z prawem i słuszności podjętych przez orzekające organy rozstrzygnięć. Celem skargi jest usunięcie z systemu prawa niekonstytucyjnego przepisu, którego stosowanie skutkuje naruszeniem chronionych konstytucyjnie praw lub wolności.

Do zasadniczych przesłanek dopuszczalności występowania ze skargą konstytucyjną, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, należy uczynienie jej przedmiotem przepisów (ustawy lub innego aktu normatywnego) wykazujących podwójną kwalifikację. Będąc podstawą prawną ostatecznego orzeczenia wydanego w sprawie skarżącego przez sąd lub organ administracji publicznej, muszą one prowadzić jednocześnie do naruszenia wskazywanych przez skarżącego konstytucyjnych wolności lub praw. Skarżący jest przy tym zobligowany nie tylko do wskazania, które przepisy kwestionowanego aktu normatywnego wykazują taką kwalifikację, ale również do sprecyzowania konstytucyjnego wzorca ich kontroli, a więc wskazania, jakie konstytucyjne wolności i w jaki sposób – jego zdaniem – zostały naruszone przez zaskarżone unormowanie (zob. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2004 r., sygn. akt SK 13/03, OTK ZU Nr 9/A/2004, poz. 101).

Analizując problem podważenia w skardze zgodności z Konstytucją podstawy prawnej ostatecznego orzeczenia wydanego wobec skarżącego, należy zwrócić uwagę, że za taką podstawę mogą być uznane tylko te przepisy, które wyrażają normy prawne bezpośrednio określające sytuację prawną skarżącego w chwili wydania ostatecznego orzeczenia. Konieczną przesłanką skargi jest więc wykazanie przez skarżącego związku pomiędzy kwestionowanym

unormowaniem a ostatecznym orzeczeniem, z którego wydaniem wiąże skarżący zarzut naruszenia jego praw. Trybunał Konstytucyjny jest każdorazowo zobligowany do ustalenia, czy w świetle zarzutów skargi konstytucyjnej kwestionowany akt normatywny w istocie stanowił podstawę orzeczenia, w związku z którym skarżący powołuje się na ochronę swoich konstytucyjnych wolności lub praw (zob. też postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 lipca 2002 r., sygn. akt Ts 5/02, OTK ZU nr 3/B/2002, poz. 215).

Kwestionowane przez skarżącego przepisy, będąc podstawą ostatecznego orzeczenia sądu lub organu administracji publicznej, powinny stanowić jednocześnie bezpośrednie źródło naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego. Innymi słowy, to w normatywnej treści kwestionowanych przepisów upatrywać należy przyczyny niedozwolonej – w świetle unormowań konstytucyjnych – ingerencji w sferę gwarantowanych praw podmiotowych skarżącego (zob. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 19 października 2004 r., sygn. akt SK 13/03, *op. cit.*).

Zgodnie z ustabilizowaną w tym zakresie linią orzecniczą Trybunału, kwestia badania dopuszczalności skargi nie kończy się na rozpoznaniu wstępnym i trwa przez całe postępowanie, w tym także w czasie jej rozpatrywania merytorycznego. W związku z tym Trybunał Konstytucyjny, na każdym etapie postępowania, zobowiązany jest rozważyć, czy nie zachodzą przesłanki jego umorzenia. W razie stwierdzenia negatywnej przesłanki procesowej postępowanie obligatoryjnie się umarza (zob. postanowienia Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 30 maja 2007 r., sygn. akt SK 3/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 62; z dnia 8 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 80/06, OTK ZU nr 3/A/2008, poz. 51; z dnia 3 sierpnia 2011 r., sygn. akt SK 13/09, OTK ZU nr 6/A/2011, poz. 68; z dnia 8 stycznia 2013 r., sygn. akt SK 15/10, OTK ZU nr 1/A/2013, poz. 9).

Jakkolwiek przedmiotem kontroli zainicjowanej skargą konstytucyjną nie może być stosowanie prawa, to, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, Trybunał może poddać tej kontroli taką treść przepisu, którą przepis ten uzyskał w wyniku jednolitej, powszechnej i stałej wykładni sądowej. Przy spełnieniu tych przesłanek może bowiem dojść do sytuacji, że kontrolowanym normom trwale zostaje nadane niekonstytucyjne znaczenie. Jednakże o dopuszczalności kontroli przed Trybunałem decyduje spełnienie przesłanek stałości, powszechności i powtarzalności przyjmowanej wykładni (zob. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 października 2007 r., sygn. akt SK 13/07, OTK ZU nr 9/A/2007, poz. 115). Jak zaznaczył Trybunał w wyroku z dnia 24 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 16/06 (OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85), możliwa jest sytuacja, „gdy prawo jest sformułowane w taki sposób, że choć nie jest jednoznacznie niekonstytucyjne i mogłoby być właściwie (czyli bez uszczerbku dla praw i wolności) stosowane, to jednak powszechne stosowanie jest niewłaściwie. Wówczas przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego jest norma prawna dekodowana zgodnie z ustaloną praktyką (...)”.

Przechodząc do oceny formalnych przesłanek dopuszczalności rozpatrywanej skargi konstytucyjnej, należy na wstępie zaznaczyć, że w wyniku nowelizacji, wprowadzonej ustawą z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1045), zaskarżony art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. otrzymał z dniem 1 stycznia 2016 r. nowe brzmienie. Aktualnie brzmi on następująco:

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

- 1) (...);
- 2) (...);
- 3) grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności – grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub

innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a”.

Art. 1a ust. 2a, do którego odsyła ten przepis, został dodany na mocy tej samej ustawy nowelizującej i stanowi: „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;
- 3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których 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.), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek lub ich części z użytkowania”.

Opisana zmiana nie daje jednak podstaw do umorzenia postępowania w niniejszej sprawie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK z 1997 r., to jest ze względu na utratę mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu.

Należy zauważyć, że Skarżący nie domagają się kontroli art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. *in extenso*, lecz w zakresie, w jakim przepis ten, w powiązaniu z art. 2 ust. 1 pkt 1 i art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., uzależnia zakwalifikowanie gruntów podlegających opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej od tego, że jeden z ich współposiadaczy jest przedsiębiorcą lub należy do innej kategorii podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. W tym zaś zakresie brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. po nowelizacji nie uległo zmianie.

Kolejna kwestia, która również wymaga zwrócenia uwagi, dotyczy powołania w *petitum* skargi art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. jako związkowego przedmiotu kontroli. Przepis ten stanowi, że grunty podlegają opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości. Sposób sformułowania zarzutu oraz uzasadnienie skargi konstytucyjnej wskazują, że Skarżący nie kwestionują obłożenia gruntów

podatkiem od nieruchomości, lecz obciążenie podatnika wyższą jego stawką, wynikającą z samego faktu ich współposiadania z osobą prowadzącą działalność gospodarczą. Art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie zawiera treści, która wiązałaby się z tak sformułowanym zarzutem, dlatego jego powołanie jako związkowego przedmiotu kontroli uznać należy za nieprawidłowe. Ustalenie to zaś prowadzi do wniosku, że w zakresie kontroli konstytucyjności tego przepisu postępowanie winno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Powyższe nie przesądza jednak o dopuszczalności rozpoznania niniejszej skargi konstytucyjnej w pozostałym zakresie.

Zdaniem Skarżących, przepisy stanowiące podstawę rozstrzygnięcia w ich sprawie są niezgodne z Konstytucją, naruszają bowiem szereg jej postanowień, a w szczególności godzą w prawo do własności, ograniczają w sposób nieproporcjonalny prawa majątkowe podatnika oraz wykraczają przeciwko zasadzie równego traktowania podatników.

Wątpliwości konstytucyjne Skarżących wynikają przy tym z utrwalonej, ich zdaniem, w orzecznictwie sądów powszechnych i sądów administracyjnych literalnej wykładni zaskarżonych przepisów, zgodnie z którą każdy przypadek współposiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę oraz podmiot niebędący przedsiębiorcą należy interpretować dla celów podatku od nieruchomości tak, że nieruchomość ta jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Formułując tę tezę, Skarżący odwołali się do wyroku Sądu Najwyższego z dnia 13 lutego 2003 r. o sygn. akt III RN 21/02. W wyroku tym Sąd Najwyższy stwierdził, że „jeżeli jeden ze współposiadaczy (będący przedsiębiorcą) wykorzystuje nieruchomość dla celów prowadzenia działalności gospodarczej, wówczas opodatkowanie podatkiem od nieruchomości następuje według stawek przewidzianych dla gruntów związanych z działalnością gospodarczą (zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 6 w związku z ust. 3 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych),

także wówczas, gdy drugi ze współposiadaczy (będący państwową jednostką organizacyjną) działalności gospodarczej nie prowadzi”. Wyrok ten zapadł co prawda w nieobowiązującym obecnie stanie prawnym, ale, zdaniem Skarżących, zachował aktualność w kontekście problemu będącego przedmiotem postępowania w ich sprawie.

Skarżący podnieśli nadto, że w judykaturze sądów administracyjnych i powszechnych ugruntowana jest linia orzecznicza, zgodnie z którą brak faktycznego wykorzystania nieruchomości na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznawany jest za całkowicie nieistotny dla zakwalifikowania nieruchomości jako związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej. Skarżący przykładowo przywołali tu wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 22 maja 2013 r., sygn. akt SA/Bd 188/13, w którym stwierdzono, że „sam fakt posiadania gruntu przez przedsiębiorcę skutkuje tym, iż grunt (budynek, budowla) jest związany z prowadzeniem działalności gospodarczej. Do uznania, że nieruchomości są związane z prowadzoną działalnością gospodarczą nie jest zatem konieczne stwierdzenie, iż działalność gospodarcza jest faktycznie na nich prowadzona. Niewykorzystywanie nieruchomości lub jej części do wykonywania działalności gospodarczej nie daje podstaw do tego, by do wymiaru podatku od nieruchomości nie miały zastosowania stawki przewidziane dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą.”; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 22 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 982/12, w świetle którego „spółdzielnia mieszkaniowa będąca przedsiębiorcą zobligowana jest do płacenia podatku od nieruchomości wg najwyższej stawki od wszystkich lokali, które nie stanowią lokali mieszkalnych. Nie ma przy tym żadnego znaczenia fakt wykorzystywania tych lokali lub ich związek z prowadzeniem działalności gospodarczej” oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 27 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 169/12, w którym wyrażono pogląd, iż już „z samego faktu, że podatnik jest

przedsiębiorca wynika, w myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (...), że znajdujące się w jego władaniu grunty, budynki i budowle uważane są za związane z działalnością gospodarczą i w zasadzie podlegają z tego względu opodatkowaniu wyższymi stawkami podatku, aniżeli stawki stosowane do przedmiotów opodatkowania o innym charakterze.”. Jako przykłady takiej samej linii orzeczniczej, odpowiadającej także tezom wyroków Naczelnego Sądu Administracyjnego wydanych w sprawach Skarżących, wskazali oni również wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 25 lipca 2012 r., sygn. akt I SA/Sz 32/12; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 28 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Op 160/10; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 14 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Ol 722/09; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 30 maja 2006 r., sygn. akt I SA/Bk 95/06 oraz wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 8 września 2005 r., sygn. akt 346/05.

Zdaniem Skarżących, z przywołanego orzecznictwa wynika jednoznacznie, że interpretacja zaskarżonych przepisów jest jednolita, opiera się na ich literalnej wykładni oraz na stałej, powtarzalnej i powszechnej praktyce ich stosowania. Skoro zaś swoją treść normatywną zaskarżona regulacja uzyskała w wyniku jednolitej, powszechnej i stałej wykładni sądowej, to – w opinii Skarżących – taka jej treść może być przedmiotem kontroli Trybunału Konstytucyjnego.

W związku z powyższym należy przyznać, że – zgodnie z utrwaloną linią orzecznictwa – Trybunał Konstytucyjny uznaje, iż w ramach oceny konstytucyjności przepisu kluczowe znaczenie ma jego wykładnia i nadawany sens w dotychczasowym orzecznictwie sądów, w tym przede wszystkim Sądu Najwyższego. Jak m.in. wskazano w wyroku Trybunału z dnia 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K. 36/98 (OTK ZU nr 3/1999, poz. 40), „jednym

z rudymentów zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa jest (...) to, że obywatel może zakładać, że treści obowiązującego prawa są dokładnie takie, jak to zostało ustalone przez sądy, zwłaszcza gdy ustalenie to zostaje dokonane przez Sąd Najwyższy w tak autorytatywnej procedurze jak przewidziana w art. 390 k.p.c., albo znajduje wyraz w jednolicie ustabilizowanym stanowisku judykatury”.

W tych okolicznościach podstawowe znaczenie w rozpatrywanej sprawie ma ustalenie, czy zaskarżona regulacja rzeczywiście ma taką treść normatywną, jak przyjęta w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego, z którymi Skarżący łączą naruszenie ich praw i wolności. Brak takiego stwierdzenia czyni bowiem niedopuszczalnym wydanie orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny (zob. postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 września 2005 r., sygn. akt SK 32/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 95).

Art. 1a ust. 1 u.p.o.l., w którym zawarte są definicje pojęć używanych w tej ustawie, dodany został na mocy art. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683).

W zakresie, którego dotyczy skarga konstytucyjna w niniejszej sprawie, na gruncie art. 1a ust. 1 pkt 3 i art. 5 ust. 1 u.p.o.l. od początku przyjmowano w orzecznictwie, że grunty i budynki związane z działalnością gospodarczą podlegają opodatkowaniu maksymalną stawką podatku od nieruchomości. Za grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uważane były obiekty będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, chyba że przedmiot opodatkowania nie był i nie mógł być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych. Organy podatkowe i sądy stały zgodnie na stanowisku, że do uznania danego obiektu za związany

z prowadzeniem działalności gospodarczej nie jest konieczne, co do zasady, faktyczne wykorzystywanie nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, wystarczy bowiem sam fakt jej posiadania przez danego przedsiębiorcę. Stąd nawet przejściowe niewykorzystywanie danej nieruchomości lub jej części służącej do wykonywania działalności gospodarczej nie dawało podstaw do tego, by do wymiaru podatku od nieruchomości nie miały zastosowania stawki przewidziane dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą. Organy podatkowe i sądy stały także na stanowisku, że, co do zasady, sam fakt posiadania gruntu, budynku lub budowli przez przedsiębiorcę lub inny podmiot prowadzący działalność gospodarczą, chociażby był on tylko jednym ze współwłaścicieli przedmiotów opodatkowania, przesądza o uznaniu, że te przedmioty opodatkowania są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Przyjmowano również, że dla celów podatku od nieruchomości nie ma też znaczenia cel nabycia nieruchomości, pochodzenie środków na jej zakup, okoliczność, czy nieruchomość wchodzi w skład przedsiębiorstwa oraz czy była faktycznie w danym okresie czasu wykorzystywana do celów prowadzenia działalności gospodarczej.

Poglądy takie, oparte na literalnej wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., można odnaleźć nie tylko w orzeczeniach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych, przywołanych przez Skarżących, ale także w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego. W wyroku z dnia 17 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1786/07 (LEX nr 528078), Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „[w]ykorzystywanie przez przedsiębiorcę posiadanej nieruchomości na cele osobiste jest traktowane, w rozumieniu przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jakby była ona związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. Z treści art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wyraźnie bowiem wynika, że czynnikiem decydującym o uznaniu nieruchomości za związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej jest kryterium posiadania i to

w znaczeniu o jakim mowa w art. 336 k.c.”. Z kolei w wyroku z dnia 20 marca 2009 r., sygn. akt II FSK 1888/07 (LEX nr 495385), Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że „fakt posiadania przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że budynek, budowla, grunt są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W definicji z art. 1a ust. 1 pkt 3 brak jest warunku wykorzystania tego rodzaju nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, wystarczy sam fakt ich posiadania przez przedsiębiorcę. (...). Zatem z definicji zawartej w omawianym przepisie wynika wprost, że sam fakt posiadania przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że budynek, budowla, grunt są związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Tak więc różnego rodzaju obiekty niewykorzystywane w danym momencie lub gdzie prowadzona jest innego rodzaju działalność niż gospodarcza, należy uznać za związane z działalnością gospodarczą”.

Ta linia orzecznicza była dominująca w pierwszych latach obowiązywania kwestionowanej regulacji, z czasem stała się jednak przedmiotem krytyki ze strony doktryny. W literaturze przedmiotu zwracano uwagę na absurdy, do których może prowadzić ściśle językowa wykładania tego przepisu. Podkreślano w szczególności, że trudno jest znaleźć argumenty uzasadniające pobieranie od np. dwóch identycznych działek rekreacyjnych podatku od nieruchomości w różnej wysokości tylko z tego względu, że posiadacz jednej z nich jest przedsiębiorcą. Pojawiły się w związku z tym wątpliwości, czy powyższa regulacja zgodna jest z konstytucyjną zasadą równości, oraz propozycje „prokonstytucyjnej” wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., względnie „zracjonalizowania” treści omawianego przepisu przez przyjęcie, że przedsiębiorca może posiadać grunty bądź jako przedsiębiorca, bądź jako „nieprzedsiębiorca”. Wskazywano bowiem, że przedsiębiorstwo jest odrębnym bytem od przedsiębiorcy, co oznacza, że może on również posiadać majątek prywatny, niewchodzący w skład tego przedsiębiorstwa (zob. T. Brzezicki, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, J. Wantoch-Rekowski,

Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, ODDK, Gdańsk 2009, str. 120; K. Radzikowski, *Glosa do wyroku WSA w Gdańsku z 14 lutego 2008 r. [sygn. akt: I SA/Gd 994/07] dotyczącego opodatkowania podatkiem od nieruchomości majątku osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2009/6, str. 6; B. Pahl, *Opodatkowanie gruntów i budynków będących w posiadaniu osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, nabytych i wykorzystywanych w celach osobistych. Glosa do wyroku NSA z 17 marca 2009 r.; sygn. akt II FSK 1786/07*, *Finanse Komunalne* 2010/5 str. 70-74). Na niedoskonałość kryterium posiadania przy ustalaniu, czy dana nieruchomość, stanowiąca własność osoby fizycznej, jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, zwrócili również uwagę L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, w pracy *„Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz”*, ABC, Warszawa 2008, str. 48, 57 i nast.

W związku z powyższym zagadnienie to stało się przedmiotem rozważań w orzecznictwie administracyjnym.

W wyroku z dnia 1 czerwca 2011 r., sygn. akt III SA/Po 230/11 (LEX nr 844682), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu zwrócił uwagę, że „kryterium posiadania jako czynnika decydującego o uznaniu danej nieruchomości za związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej może być w konkretnym stanie faktycznym niewystarczające dla zastosowania podwyższonej stawki podatkowej. Może się bowiem zdarzyć, iż nie wszystkie nieruchomości posiadane przez daną osobę fizyczną mającą formalny status przedsiębiorcy są faktycznie związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (są traktowane jako środki trwałe przedsiębiorstwa, wchodzą w skład przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego, są przeznaczone do realizacji określonych zadań gospodarczych związanych z tym przedsiębiorstwem itd.). W takim przypadku podatnikiem jest osoba fizyczna jako właściciel, a nie jako przedsiębiorca (...)”.

Opartą na kryterium posiadania literalną wykładnię art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. jednoznacznie krytycznie ocenił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 1847/13 (LEX nr 1518940), którego przedmiotem było opodatkowanie podatkiem od nieruchomości gruntów i budynków będących współwłasnością osób fizycznych (małżonków), z których jedna prowadzi działalność gospodarczą. W judykacie tym Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że „w procesie wykładni prawa sądowi nie wolno ignorować wykładni systemowej lub funkcjonalnej, poprzez ograniczenie się wyłącznie do wykładni językowej pojedynczego przepisu. Może się bowiem okazać, że sens przepisu, który wydaje się językowo jasny, okaże się wątpliwy, gdy go skonfrontujemy z innymi przepisami lub weźmiemy pod uwagę cel regulacji prawnej. Jednym z najmocniejszych argumentów o poprawności interpretacji jest okoliczność, że wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna dają zgodny wynik (...).

Zdaniem NSA, zwrot normatywny "tej działalności" w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. in fine oznacza tę konkretną działalność, którą prowadzi przedsiębiorca i konkretyzuje więź pomiędzy działalnością gospodarczą przedsiębiorcy a nieruchomością będącą w jego posiadaniu w zakresie całej wykładni definicji legalnej zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Po drugie, korzystając z wykładni systemowej wewnętrznej, należy zauważyć, że w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.p.o.l. mowa jest o ustanawianiu stawek podatku od budynków lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. Stawki podatku w powołanym przepisie zostały zatem uzależnione od zajęcia nieruchomości na prowadzenie działalności gospodarczej, podkreślając konieczność wykorzystywania danej nieruchomości, choćby w sposób pośredni, dla celów przedsiębiorstwa. Ponadto, konieczne jest także podniesienie argumentu z wykładni celowościowej. Osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą występują w obrocie w dwojakim charakterze, raz jako osoba

można powiedzieć prywatna (a więc w zakresie swojego majątku osobistego), raz jako przedsiębiorca. Wiąże to się z tym, że posiadająca status przedsiębiorcy osoba fizyczna dysponuje (znajduje się w posiadaniu) majątku, który z jednej strony wiąże się z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, z drugiej - majątkiem służącym realizacji pozamieszaniowych potrzeb osobistych podatnika, a często również i jego rodziny. Występowanie przez osobę fizyczną w obrocie w tej dwojakiej roli uzasadnia rozróżnienie jej sytuacji prawnopodatkowej na tle ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, w zakresie podatku od nieruchomości. Z całą pewnością intencją ustawodawcy nie było w takim przypadku opodatkowanie najwyższą stawką jakichkolwiek jej nieruchomości (...).

W ocenie rozpatrującego sprawę składu orzekającego, podzielającego pogląd wyrażony w wyroku NSA z 18 lipca 2012 r., II FSK 32/11, nieruchomość staje się elementem przedsiębiorstwa osoby fizycznej lub można ją uznać za związaną z tym przedsiębiorstwem, jeżeli w jakikolwiek sposób jest wykorzystywana w prowadzonej działalności gospodarczej (nie jest przy tym objęta podatkiem rolnym albo leśnym) lub - biorąc pod uwagę cechy faktyczne tej nieruchomości i rodzaj prowadzonej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej - może być wykorzystana wprost na ten cel.

Zdaniem NSA, ujęcie nieruchomości w prowadzonej przez osobę fizyczną ewidencji środków trwałych, czy dokonywanie odpisów amortyzacyjnych, albo też zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących nieruchomości, przesądza o jej gospodarczym przeznaczeniu. Jednakże nie są to jedyne kryteria decydujące o takiej kwalifikacji np. gruntu czy też budynku. Do nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zaliczone winny być również te grunty lub budynki, które przejściowo nie są wykorzystywane przez podatnika w prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, ale ich cechy oraz rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej powoduje, że mogą być one wykorzystywane na ten cel. W każdym razie

warunków takich nie spełnia nieruchomości (budynek czy też grunt) przeznaczony na realizację niegospodarczych osobistych celów życiowych podatnika”.

Za odrzuceniem literalnej wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., opartej na kryterium posiadania, Naczelny Sąd Administracyjny opowiedział się także w wyrokach: z dnia 12 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2288/10 (LEX nr 1216595); z dnia 12 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2289/10 (LEX nr 1216596); z dnia 22 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 281/12 (LEX nr 1502157), z dnia 22 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 130/12 (LEX nr 1452468) oraz z dnia 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 902/12 (LEX nr 1481577).

Przywołane wyżej orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego przeczą twierdzeniu Skarżących, iż kwestionowana regulacja jest powszechnie stosowana w sposób, w jaki miało to miejsce w ich sprawie. W orzecznictwie występują bowiem rozbieżności na tle stosowania art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., wobec czego nie ma podstaw do przyjęcia, że wykładnia tego przepisu ma w praktyce charakter jednolity, utrwalony i stabilny.

Powyższe prowadzi do wniosku, że Skarżący w istocie kwestionują wykładnię zaskarżonej regulacji i prawidłowość jej zastosowania w swojej indywidualnej sprawie.

Jak podkreślono wcześniej, kwestionowanie za pomocą skargi konstytucyjnej jednostkowych aktów stosowania prawa jest niedopuszczalne. W kompetencjach Trybunału Konstytucyjnego nie leży bowiem kontrola prawidłowości ustaleń organów stosujących prawo ani kontrola sposobu wykładni obowiązujących przepisów. Wyjątek dotyczy sytuacji, gdy jednolita i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu. Wówczas przedmiotem kontroli konstytucyjności jest norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką. (zob. postanowienia Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 21 września 2005 r.,

sygn. akt SK 32/04, OTK ZU nr 8/A/2005, poz. 95 i z dnia 16 października 2007 r., sygn. SK 13/07, *op. cit.* oraz wyroki Trybunału Konstytucyjnego: z dnia 3 października 2000 r., sygn. akt K. 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188 i z dnia 31 marca 2005 r., sygn. akt SK 26/02, OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29). W rozpatrywanej sprawie, jak wykazano, sytuacja taka jednak nie zaistniała, co wyklucza kognicję Trybunału i powoduje konieczność umorzenia postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r. w zw. z art. 134 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r. – ze względu na niedopuszczalność orzekania.

Z przedstawionych względów, wnoszę jak na wstępie.

z upoważnienia
Prokuratora Generalnego
Robert Hernand
Zastępca Prokuratora Generalnego