



Warszawa, dnia 21 czerwca 2018 r.

Trybunał Konstytucyjny
Al. Jana Christiana Szucha 12a
00-918 Warszawa

Skarżący:

1) E W

2) R W

zastępowani przez:

Radcę Prawnego Tomasza Szczupakowskiego

Nr wpisu na listę radców prawnych: WA-13585

Adres:

Kancelaria Radcy Prawnego - Tomasz Szczupakowski

Ul. Kolejowa 49A

01-210 Warszawa

Uczestnicy:

1) Sejm

2) Prokurator Generalny

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu i na rzecz skarżących, E i R W (dalej: „Skarżący”) w oparciu o pełnomocnictwo, które przedkładam, niniejszym wnoszę skargę konstytucyjną kwestionując przepisy art. 1a ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, na podstawie których Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia stycznia 2018 r. o sygn. akt orzekł ostatecznie o prawach i wolnościach skarżących określonych w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej i których stwierdzenia niezgodności z Konstytucją domagają się Skarżący. Powyższy wyrok z uzasadnieniem został doręczony Skarżącym w dniu 23 marca 2018 r.

W związku z powyższym wnoszę o:

1. Stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141, dalej: u.p.o.l.) 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. Stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e u.p.o.l. w zakresie w jakim różnicują i uzależniają zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do 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 Rzeczypospolitej Polskiej.

3. zasądzenie od Sejmu na rzecz Skarżących zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym według norm przepisanych, w tym zwrotu kosztów zastępowania Skarżących przez radcę prawnego.

I. Stan faktyczny sprawy

I.1. Nieruchomość

Na podstawie „Umowy ustanowienia odrębnej własności lokalu i jego sprzedaży, umowy sprzedaży, umowy o podział do korzystania oraz pełnomocnictwa” zawartej w formie aktu notarialnego z dnia września 2011 r.

Skarżący nabyli do majątku objętego ustrojem ustawowej wspólności majątkowej małżeńskiej lokal mieszkalny nr w budynku położonym w W wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej oraz udział w lokalu użytkowym – garażu wielostanowiskowym, stanowiącym odrębną nieruchomość wraz ze stosownym udziałem w nieruchomości wspólnej, z prawem wyłącznego korzystania z miejsca postojowego nr

Zarówno lokal mieszkalny, jak i hala garażowa znajdują się w obrębie tego samego budynku mieszkalnego (tak sklasyfikowanego w księdze wieczystej i w gminnej ewidencji budynków), zlokalizowanego na nieruchomości gruntowej, dla której Sąd Rejonowy w W Wydział Ksiąg Wieczystych prowadzi księgę wieczystą

I.2. Decyzja organu administracyjnego

Decyzją z dnia października 2013 r., nr (dalej: „**Decyzja**”), wydaną w stosunku do obojga Skarżących, Prezydent miasta (dalej: „**Prezydent**” lub „**Organ**”) ustalił Skarżącym wymiar podatku od nieruchomości na rok 2013 na kwotę zł.

Jako podstawę prawną Decyzji Organ wskazał: art. 21 par. 1 pkt 2 i par. 5, art. 63 par. 1, art. 207 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749) oraz art. 2, 3, 4, 5 i 6 u.p.o.l. oraz uchwałę Rady W nr z dnia listopada 2012 r. w sprawie określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości na 2013 r.

W uzasadnieniu Decyzji, Prezydent podał, iż wysokość podatku od nieruchomości „ustalono na podstawie danych z ewidencji gruntów i budynków, złożonej informacji lub innych dowodów przy zastosowaniu stawek podatku określonych uchwałą Rady W w następujący sposób”:

•

- A-Budynki mieszkalne powyżej 2,20 m, okres 12 miesięcy, podstawa opodatkowania: , stawka podatku: 0,73 zł/m², wymiar podatku: zł;
- F-Grunty pozostałe, okres 12 miesięcy, podstawa opodatkowania: , stawka podatku: 0,45 zł/m², wymiar podatku: zł;
-
- F-Grunty pozostałe, okres 12 miesięcy, podstawa opodatkowania: m², stawka podatku: 0,45 zł/m², wymiar podatku: zł;
- G-miejsce postojowe powyżej 2,20 m, okres 12 miesięcy, podstawa opodatkowania: , stawka podatku: 7,66 zł/m², wymiar podatku: zł;

Zobowiązanie łączne: zł.

I.3. Odwołanie i decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego

Od Decyzji Organu Skarżący złożyli w dniu listopada 2013 r. odwołanie do Samorządowego Kolegium Odwoławczego w W (dalej: „SKO”).

W odwołaniu do SKO, Skarżący podnieśli, że zastosowanie do opodatkowania miejsca postojowego stawki podatkowej w wysokości 7,66 zł za m² powierzchni użytkowej, a więc stawki przewidzianej dla budynków „pozostałych” i ich części stanowiło naruszenie prawa. W istocie bowiem, do opodatkowania wskazanego miejsca postojowego zastosowanie winna mieć stawka przewidziana dla budynków mieszkalnych i ich części, tj. stawka 0,73 zł za m² powierzchni użytkowej. Podatek od miejsca postojowego winien być więc ponad dziesięciokrotnie mniejszy i wynieść zł zamiast przyjętych przez Organ zł. Łączne zaś zobowiązanie podatkowe powinno wynieść po zaokrągleniu: zł.

Skarżący wskazali w odwołaniu, że ustalając w art. 5 ust. 1 pkt 2 U.p.o.l. maksymalne stawki podatku ustawodawca posłużył się terminem „budynku mieszkalnego”. Pojęcie to nie zostało co prawda w ustawie zdefiniowane. Nie ma jednak żadnych wątpliwości, że budynkiem mieszkalnym jest także budynek zlokalizowany w W przy ulicy P . Potwierdził to sam Prezydent w Decyzji wskazując (w pierwszej części Decyzji w rubryce „Rodzaj nieruchomości”) przedmiot opodatkowania jako „A-Budynki mieszkalne powyżej 2,20 m”.

Skarżący zauważyli również, że U.p.o.l. ustanawia dla budynków mieszkalnych dokładnie dwie odrębne maksymalne stawki. Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a U.p.o.l. maksymalna stawka podatku od nieruchomości od budynków mieszkalnych niezajętych na prowadzenie działalności gospodarczej wynosi 0,51 zł od 1 m² powierzchni użytkowej (przy czym – zgodnie z pkt 2 lit. a 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, dalej jako: „Obwieszczenie”] maksymalna wysokość stawki w 2013 r. wynosi 0,73 zł za 1 m² powierzchni użytkowej). Z kolei zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b U.p.o.l. maksymalna stawka podatku od nieruchomości od budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej wynosi 17,31 zł od 1 m² powierzchni użytkowej (przy czym – zgodnie z pkt 2 lit. b Obwieszczenia, maksymalna wysokość stawki w 2013 r. wynosi 22,82 zł za 1 m² powierzchni użytkowej).

W tymże samym art. 5 ust. 1 pkt 2 U.p.o.l. ustawodawca wskazał także dwa inne rodzaje budynków, które mogą być opodatkowane innymi niż budynki mieszkalne stawkami:

- budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz
- budynki pozostałe, w tym zajęte na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego.

Ponieważ budynek _____ jest budynkiem mieszkalnym, stawki przewidziane dla innego rodzaju budynków nie mogą mieć w sprawie zastosowania. Miejsce postojowe Skarżących nie jest również zajęte na potrzeby działalności gospodarczej – nie może więc mieć zastosowania stawka z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b.

Decyzją nr _____ z dnia _____ grudnia 2014 r. SKO orzekło utrzymanie w mocy zaskarżonej Decyzji na zasadzie art. 233 par. 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej.

W uzasadnieniu decyzji, SKO stwierdziło, że stawka dla budynków mieszkalnych ma charakter preferencyjny, zatem nie należy kategorii tej traktować w sposób rozszerzający i obejmować nią części budynków niezwiązanych z funkcją mieszkaniową - np. garaży.

Zdaniem SKO, „lokale o innym przeznaczeniu niż mieszkalne powinny być zasadniczo opodatkowane według stawki przewidzianej dla budynków lub ich części pozostałych”. Na potwierdzenie, SKO przytoczyło orzecznictwo sądów administracyjnych, w tym uchwałę Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2012 r., sygn. II FPS 4/11.

I.4. Skarga i wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego

Na decyzję SKO Skarżący złożyli skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w _____ (dalej: WSA). W skardze Skarżący podnieśli ponownie, że do opodatkowania lokali znajdujących się w budynku mieszkalnym mogą mieć zastosowanie wyłącznie jedna z dwóch stawek. Zasadniczo zastosowanie powinna mieć stawka z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a U.p.o.l., a jeśli dany budynek mieszkalny lub część takiego budynku mieszkalnego zajęta jest na cele działalności gospodarczej – wówczas zastosowanie ma stawka z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b U.p.o.l.. Brak jest natomiast podstaw do zastosowania stawki z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e U.p.o.l. ta bowiem jest przewidziana tylko dla całych budynków „pozostałych” lub części budynków „pozostałych”.

Nie ma zaś żadnych podstaw, aby lokale w budynkach mieszkalnych klasyfikować jako „mieszkalne” i „niemieszkalne”. Brak takich podstaw w U.p.o.l., która uzależnia stawkę podatku od klasyfikacji budynku, w ogóle nie wspominając o lokalach. Użyte zaś w U.p.o.l. pojęcie „części budynku” dotyczy podziału budynku na odrębne przedmioty opodatkowania – nie oznacza jednak obowiązku odrębnego, „ponownego” klasyfikowania poszczególnych części budynku, który już został uznany za „mieszkalny”.

Skarżący podnieśli, że gdyby było inaczej, i wołą ustawodawcy byłoby odrębne klasyfikowanie poszczególnych części budynków, wówczas art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b U.p.o.l. w zakresie w jakim przewiduje opodatkowanie wyższą stawką „budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” byłby przepisem pustym. Gdyby przyjąć za SKO, że należy każdy lokal (utożsamiony bezpodstawnie z pojęciem „części budynku”) odrębnie klasyfikować jako „mieszkalny”, „związany z działalnością gospodarczą” czy też „pozostały”, to kategoria „części budynku mieszkalnego zajętej na cele działalności gospodarczej” nie istniałaby, bo taka część zakwalifikowana zostałaby jako „związana z działalnością gospodarczą”, a nie jako „mieszkalna”.

Takiej wykładni, jak zaprezentowana przez SKO, nie można więc zdaniem Skarżących zaakceptować, bo przeczyłaby zasadzie racjonalnego ustawodawcy. Ponadto, prowadziłaby do wniosku, że przepis art. 5 ust. 1 pkt 2 U.p.o.l. jest niezgodny z Konstytucją ze względu na naruszenie zasady równości opodatkowania oraz prawidłowej legislacji. Z tego powodu Skarżący, z ostrożności procesowej, wnieśli o skierowanie przez WSA stosownego pytania prawnego do Trybunału Konstytucyjnego, w trybie art. 193 Konstytucji RP.

Wyrokiem z dnia _____ lipca 2015 r., sygn. _____, WSA oddalił skargę Skarżących. WSA przywołał w uzasadnieniu treść uchwały NSA z dnia 27 lutego 2012 r. i powtórzył jej tezy, przyjmując je za własne. Zasadniczą zaś tezą było utożsamienie pojęcia „części budynku” z pojęciem „lokalu” i przyjęcie, że lokal „może być mieszkalny, pozostały, bądź przeznaczony na działalność gospodarczą”.

Powyższe opiera się na wykładni pojęcia „lokal” z ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz.U. z 2000 r., nr 80, poz. 903 ze zm.), zgodnie z którą lokale mogą stanowić odrębne nieruchomości. WSA wskazał przy tym, że garaż może stanowić pomieszczenie przynależne lokalu mieszkalnego – i wówczas będzie opodatkowany stawką przewidzianą dla budynków mieszkalnych albo też może stanowić odrębny lokal – i wówczas będzie opodatkowany stawką dla budynków „pozostałych”. WSA przyjął, że ta druga sytuacja ma miejsce w przypadku Skarżących.

I.5. Skarga kasacyjna i wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

Na powyższy wyrok WSA, Skarżący wnieśli skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), zarzucając WSA naruszenie prawa materialnego poprzez błędną wykładnię oraz niewłaściwe zastosowanie art. 5 ust. 1 pkt 2 U.p.o.l. oraz naruszenie przepisów postępowania poprzez brak pełnego wyjaśnienia przez sąd podstawy prawnej rozstrzygnięcia oraz brak odniesienia się w uzasadnieniu wyroku do wszystkich zarzutów i argumentów podniesionych przez Skarżących.

Wyrokiem z dnia stycznia 2018 r. sygn. , doręczonym Skarżącym w dniu 23 marca 2018 r., NSA oddalił skargę kasacyjną Skarżących.

NSA, przywołał uchwałę z dnia 27 lutego 2012 r. i przypomniał, że w świetle art. 269 par. 1 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi uchwała ta moc wiążącą.

NSA potwierdził, że nie dopatruje się podstaw do podważenia tej uchwały, a ponadto, że na podstawie tejże uchwały ukształtowała się linia orzecnicza NSA (przywołano wyroki: z 7 października 2014 r., w sprawach II FSK 2137/12, II FSK 3633/13, II FSK 2138/12; z 8 marca 2017 r., II FSK 3165/16; z 10 lutego 2015 r., II FSK 29/13; z 11 października 2017 r., II FSK 2115/14).

NSA podkreślił, że o opodatkowaniu garażu wyższą stawką podatku od nieruchomości decyduje jego wyodrębnienie jako samodzielnego lokalu, które umożliwia obrót udziałem w takim lokalu niezależnie od lokalu mieszkalnego. Zdaniem NSA, *„element ten różnicuje w zasadniczy sposób sytuację prawną powierzchni garażowej stanowiącej wraz z obiektem (budynkiem, lokalem) mieszkalnym jedną nieruchomość od będących odrębnymi nieruchomościami powierzchni garażowej*

i lokalu mieszkalnego”.

Odnosząc się do podnoszonych przez Skarżących zarzutów niekonstytucyjności takiej wykładni przepisów U.p.o.l., NSA wskazał, że *„o nierównym traktowaniu można mówić tylko wówczas, gdy podmioty wyróżnione tą samą cechą nie są jednakowo traktowane w tożsamy sposób w okolicznościach faktycznych. Tymczasem wynikające ze wskazanych przepisów zasady dotyczące ustalania podatku od nieruchomości od stanowiącego przedmiot odrębnej własności garażu wielostanowiskowego,*

usytuowanego w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, odnoszą się również do innych podatników dokonujących znajdujących się w tożsamej sytuacji prawnej”.

NSA stwierdził również, że nie można mówić o naruszeniu art. 84 Konstytucji, bowiem *„elementy konstrukcyjne podatku (podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania i stawka), pozwalające na ustalenie właściwej stawki opodatkowania dla spornej powierzchni wynikają z treści art. 2 ust. 1 pkt 2, 3 ust. 1 pkt 1 oraz 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e u.p.o.l., a także wymienionej wyżej uchwały Rady*

Miasta (...). Uzasadnione społecznie reguły słuszności, które zdają się eksponować skarżący, należy rozpatrywać raczej w kategoriach uwag de lege ferenda (...).”

Wyrok NSA z dnia stycznia 2018 r. jest prawomocny. Nie wniesiono od niego żadnego nadzwyczajnego środka zaskarżenia.

II. Zakres zaskarżenia

II.1. Treść przepisów

Celem niniejszej skargi jest poddanie pod ocenę Trybunału zgodności z normami konstytucyjnymi normy, której treść jest wynikiem wykładni przepisów art. 1a ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l.

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.o.p.l. użyte w ustawie określenie „budynek” oznacza „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”.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 u.p.o.l. „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub objekty budowlane: 1) grunty; 2) budynki lub ich części; 3) budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.” W sprawie niniejszej istotny charakter ma pkt 2 tego przepisu, który ustanawia jako przedmiot opodatkowania „budynki lub ich części”.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.:

„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;”

Przy czym stawki podane w ustawie podlegają corocznej waloryzacji na podstawie art. 20 ust. U.p.o.l..

Z przepisów powyższych wynika zatem, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości jest budynek lub część budynku. Przy czym kluczowe jest sklasyfikowanie owego budynku lub części budynku do jednej z wymienionych w U.p.o.l. kategorii.

Przy tym ustawa nie precyzuje w szczególności co należy rozumieć przez „część budynku”. Nie wskazuje kto ma dokonywać klasyfikowania przedmiotów opodatkowania do poszczególnych kategorii ani kryteriów tej klasyfikacji.

Kluczowy dla niniejszej sprawy spór sprowadza się zaś do tego, czy na potrzeby podatku od nieruchomości „część budynku” może mieć odmienny charakter od całego budynku, a konkretnie – czy wobec garażu stanowiącego przedmiot odrębnej własności (będącego samodzielną nieruchomością lokalową), usytuowanego w budynku mieszkalnym wielorodzinnym należy stosować stawki podatkowe właściwe dla budynków mieszkalnych czy też dla „części budynków pozostałych”.

II.2. Linie orzecznicze sądów administracyjnych przed uchwałą NSA z 2012 r.

Spór powyższy był przedmiotem licznego orzecznictwa sądów administracyjnych, które – przed rokiem 2012 – wykształciło dwie sprzeczne linie orzecznicze.

II.2.1. Pierwsza linia orzecznicza

Według pierwszej z nich, niedopuszczalne jest zastosowanie do opodatkowania usytuowanych w budynkach mieszkalnych garaży stanowiących przedmiot odrębnej własności (odrębnych nieruchomości lokalowych), stawek podatku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l. (pozostałych), co w konsekwencji prowadzi do opodatkowania garaży według stawek jak dla budynków mieszkalnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.). Został on zaprezentowany w wyrokach: NSA z dnia 12 października 2011 r. sygn. akt II FSK 733/10 i II FSK 335/11; WSA w Bydgoszczy z dnia 28 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 346/09 i z dnia 8 września 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 578/10; WSA w Warszawie z dnia września 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 795/11 i z dnia 4 listopada 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 509/11.

W orzeczeniach tych podkreślono, że zapis art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wskazuje, że w uchwale gminy można rozróżnić pod względem granic stawek podatkowych - budynki lub ich części mieszkalne, przy czym słowo „mieszkalne” dotyczy rodzaju budynku, co do jego podstawowej funkcji użytkowej, a nie funkcji poszczególnych lokali, ponieważ przedmiotem opodatkowania jest budynek lub jego część (art. 2 ust. 1 pkt 2). Temu zapisowi odpowiada wyszczególnienie przyjęte w art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Ustawodawca nie oddzielił przedmiotowo budynku od jego części. Innymi słowy, nie ma dwu odrębnych przedmiotów opodatkowania: budynku i części budynku. Jednemu przedmiotowi opodatkowania można przypisać jedną cechę: mieszkalny albo niemieszkalny.

Co istotne, w powołanych orzeczeniach nawiązano do art. 2 i art. 217 Konstytucji RP. Wskazano, że szczególnego znaczenia nabiera to, co ustawodawca zapisał, a nie to co ewentualnie chciał zapisać. Tym bardziej, jeśli w grę wchodzi wybór pomiędzy wyższym obciążeniem obywatela, które nastąpiłoby w wyniku zastosowania prawa o wątpliwej treści. Innymi słowy, wynik wykładni musi mieć oparcie w treści przepisu prawa takiej, która nie może w swej warstwie wątpliwej obarczać podatnika (większym) ciężarem podatkowym. Ustawodawca nie doprecyzował, co miał na myśli pisząc "część budynku". Nie wiadomo czy jest to część stanowiąca odrębną nieruchomość, czy może część należąca do jednego podatnika.

Ustalanie stawek podatku od nieruchomości dla garażu ze względu na jego funkcję z pominięciem tego, w jakim budynku się znajduje, wychodzi poza zapis art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e u.p.o.l., gdyż niewątpliwym jest jedynie to, że literalnie ustawodawca pod kątem stawek rozróżnił budynki. Wobec tego przepis ten pozwala w swej treści różnicowanie stawki podatkowej według rodzaju budynku. Tym samym, charakter garażu znajdującego się w budynku nie ma istotnego wpływu na zastosowanie stawki podatku.

W orzeczeniach tych wskazuje się również na problem sprzecznego z poczuciem sprawiedliwości zróżnicowania wysokości obciążenia podatkowego poszczególnych podatników w zależności od praworzeczonego statusu należących do nich garaży. W sytuacji bowiem, gdy garaż wyodrębniony został jako odrębna nieruchomość podlegałby opodatkowaniu stawką jak dla budynków pozostałych, natomiast jeżeli został zaklasyfikowany jako przynależna do lokalu mieszkaniowego jego część składowa, podlegałby opodatkowaniu stawką podatku, jak dla budynków mieszkalnych. Często to do podmiotu sprzedającego mieszkanie (dewelopera) należy decyzja co do tego, czy miejsce postojowe przechodzi we władanie osoby kupującej lokal mieszkalny jako pomieszczenie przynależne, czy też jako udział we współwłasności garażu podziemnego stanowiącego odrębną nieruchomość. Z żadnego przepisu u.p.o.l. nie wynika, aby sytuacja taka rodziła obowiązek opodatkowania według zróżnicowanych stawek podatkowych - wyższej w przypadku posiadania miejsca postojowego

w garażu stanowiącym odrębną nieruchomość i niższej w przypadku władania miejscem postojowym jako pomieszczeniem przynależnym.

Nieuprawniona byłaby sytuacja, w której części budynków ze względu na ich wyodrębnienie prawne traktowano by inaczej (gorzej) w sensie prawnopodatkowym od lokali, które są wyodrębnione tylko fizycznie i także stanowią część budynku mieszkalnego. Przepis art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) stanowi o stawce podatkowej w relacji do budynków mieszkalnych lub ich części. Nie stanowi natomiast o częściach mieszkalnych i niemieszkalnych budynków mieszkalnych.

II.2.2. Druga linia orzecznicza

Według drugiej linii orzeczniczej, przedmiotem opodatkowania może być zarówno sam budynek jak i część tego budynku. Częścią zaś jest, m.in. będący przedmiotem odrębnej własności (stanowiący odrębną nieruchomość lokalową) garaż usytuowany w budynku mieszkalnym. W związku z tym, może on być odrębnym od samego budynku, w który się znajduje, przedmiotem opodatkowania według stawek odnoszących się do funkcji użytkowej (niemieszkalnej), którą spełnia.

W tych orzeczeniach podkreśla się, że w art. 2 u.p.o.l. stwierdzono, że przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są m.in. budynki lub ich części. Z dalszych unormowań ustawy ma zaś wynikać, że częścią budynku podlegającą opodatkowaniu jako odrębny przedmiot opodatkowania jest lokal, takiego pojęcia bowiem ustawodawca używa w art. 3 ust. 1 pkt 4 lit. a u.p.o.l. Z przepisów tych wynika, że częścią budynku, mogącą być samodzielnym przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, jest wyodrębniony lokal w tym budynku. Wyodrębnione lokale stają się odrębną nieruchomością również w rozumieniu przepisów u.p.o.l., a tym samym przedmiotem opodatkowania jest posiadanie odrębnej nieruchomości będącej częścią budynku.

Z art. 5 ust. 1 pkt 2 wynika, że zróżnicowane stawki wskazane pod lit. a, c, d, e, można odnieść do całego budynku, jak też do części użytkowanej w określony sposób. Nie można zgodzić się z poglądem, że w przypadku, w którym, według klasyfikacji statystycznej dany budynek jest budynkiem mieszkalnym, bo ponad 50% powierzchni spełnia kryteria budynku mieszkalnego, to wszystkie pozostałe lokale w tym budynku należy opodatkować stawką właściwą dla budynku mieszkalnego.

Pogląd powyższy zaprezentowany został w wyrokach: WSA w Szczecinie z dnia 6 października 2010 r., sygn. akt I SA/Sz 508/10; WSA w Olsztynie z dnia 28 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/OI 131/11, WSA w Bydgoszczy z dnia 28 września 2011 r. sygn. akt I SA/Bd 456/11, WSA w Warszawie z dnia: 9 grudnia 2010 r. sygn. akt III SA/Wa 2114/10, 4 maja 2011 r. sygn. akt III SA/Wa 2192/10, 30 czerwca 2011 r. sygn. akt III SA/Wa 10/11, 14 lipca 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 23/11, 5 sierpnia 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 313/11, 13 września 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 511/11; WSA w Białymstoku z dnia: 16 września 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 328/09, 21 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/Bk 80/11; WSA w Poznaniu z dnia 9 grudnia 2009 r. sygn. akt III SA/Po 768/09.

II.3. Uchwała NSA z 27 lutego 2012 r.

Ze względu na powyższe rozbieżności w wykładni przepisów u.p.o.l. NSA, w wyniku wniesienia pytania prawnego przez jeden ze składów NSA, w dniu 27 lutego 2012 r. wydał w powiększonym, siedmioosobowym składzie uchwałę o sygn. II FPS 4/11, której teza została sformułowana następująco:

„W świetle art. 2 ust.1 pkt 2 i art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2006 r. Nr 121, poz. 844, ze zm.) 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) tej ustawy.”

Tym samym, NSA przychylił się do drugiej, niekorzystnej dla podatników linii orzeczniczej. W uchwale NSA, sąd ten, odwołując się do szeregu ustaw niepodatkowych, takich jak ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (Dz.U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 z późn. zm.), ustawa z dnia 17 maja 1989 r. - Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz.U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027 z późn. zm.), czy ustawa z dnia

24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2000 r. Nr 80, poz. 903, ze zm., dalej: „ustawa o własności lokali”), przeprowadził skomplikowany wywód logiczny, który można streścić w sposób następujący:

- definicja „budynku” użyta w u.p.o.l. zawiera w sobie błąd logiczny, ponieważ odwołuje się do definicji „obiektu budowlanego” w przepisach prawa budowlanego, które określa „obiekt budowlany” jako „budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi” (tautologia pośrednia);
- wobec tego błędu logicznego w definicji „budynku” w u.p.o.l. nie jest możliwe ustalenie przedmiotu opodatkowania wyłącznie na podstawie u.p.o.l.;
- wobec powyższego, należy się – zdaniem NSA – odwołać do ustawy Prawo geodezyjne i kartograficzne i określić przedmiot opodatkowania na podstawie ewidencji gruntów i budynków;
- zdaniem NSA to wpis w ewidencji gruntów i budynków, a nie obiektywne kryteria decydują o zastosowaniu właściwej stawki podatku od nieruchomości;
- opodatkowanie budynku lub jego części stawką podatku przewidzianą dla budynków mieszkalnych jest możliwe, jeżeli w ewidencji gruntów i budynków budynek został określony jako mieszkalny;
- z art. 3 ust. 4 i 5 u.p.o.l. wynika, że nieruchomość lokalowa została uznana za odrębny przedmiot opodatkowania;
- z powyższego wynika, że u.p.o.l. pozwala na różne opodatkowanie, w zależności od charakteru lokalu, który może być mieszkalny, pozostały bądź przeznaczony na działalność gospodarczą;
- z ustawy o własności lokali wynika, że garaż może być pomieszczeniem przynależnym do lokalu mieszkalnego;
- skoro garaż może być pomieszczeniem przynależnym do lokalu mieszkalnego, to może także nie stanowić pomieszczenia przynależnego do lokalu mieszkalnego, a zatem „może stanowić odrębną własność lokalową”;
- jeśli garaż stanowi pomieszczenie przynależne do lokalu mieszkalnego – nie stanowi odrębnego od samodzielnego lokalu mieszkalnego przedmiotu opodatkowania i podlega opodatkowaniu „jak lokal mieszkalny”;
- gdy garaż stanowi odrębny lokal – stanowi odrębny przedmiot opodatkowania i „nie dzieli losu budynku lub jego części”;
- „zakwalifikowanie przedmiotu opodatkowania w postaci odrębnej własności lokalowej - garażu, będzie uzależnione od tego, czy uznamy, że ma ona charakter mieszkalny, czy też nie”, zaś „garaż nie spełnia funkcji mieszkalnych”;
- gdy garaż stanowi przedmiot opodatkowania odrębny od innych części budynku, nie dzieli losu innych części tego budynku (mieszkalnych), nawet jeżeli cały budynek ma charakter mieszkalny.

Powyższy, wywód doprowadził NSA do konkluzji, iż znajdujący się w budynku mieszkalnym garaż stanowiący odrębny lokal powinien być opodatkowany według wyższej stawki podatkowej niż garaż przynależny do lokalu mieszkalnego.

Uchwała NSA z 27 lutego 2012 r. spotkała się z krytycznym przyjęciem w doktrynie prawa. Przykładowo, w swojej glosie (publ. Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa, Nr 4/2012, s. 89) dr Łukasz Karczyński stwierdził wprost, że „Uchwała ta nie zasługuje na aprobatę; co więcej, sąd wybrał, jak się wydaje, rozwiązanie interpretacyjne najgorsze z możliwych, wyjątkowo wręcz niesprawiedliwe i szkodliwe. (...)”

Wszystkie powyższe rozważania nakazują uznać głosowaną uchwałę za błędną. Najpoważniejszym zarzutem wobec niej nie jest jednak to, że jest ona po prostu niekorzystna dla podatników, lecz to, że bez najmniejszego uzasadnienia aksjologicznego traktuje ich w sposób rażąco nierówny. To zaś jest niedopuszczalne nie tylko samo w sobie, ale też z tego względu, że prowadzi do poważnego naruszenia zaufania podatnika do państwa i prawa, które to państwo stanowi (zasada ta wynika z art. 2 Konstytucji). Nie można przy tym tłumaczyć tej niesprawiedliwości złymi przepisami. Zadaniem interpretatora prawa, w tym sądu administracyjnego, jest wszak rekonstrukcja norm; tymczasem na podstawie tych samych przepisów można uzyskać różne normy, stosując różne rodzaje wykładni. (...)

Obciążając podatników swoistą odpowiedzialnością za niejasność ustawodawstwa, głosowana uchwała stała się kolejnym krokiem w procesie umacniania w społeczeństwie negatywnych postaw wobec prawa podatkowego. Trudno bowiem nabrać szacunku do prawa, które traktuje podatników w tak rażąco nierówny sposób, jak proponowany przez NSA, nie podając przy tym żadnych zrozumiałych i akceptowalnych dla podatnika przyczyn takiej sytuacji."

Uchwałę NSA skrytykował także w swojej glosie dr Józef Repel (publik. Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego, wyd. NSA, nr 4/2013, s. 179). Autor ten stwierdził mianowicie, iż wbrew stanowisku NSA, „samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, o których mowa w ustawie o własności lokali, mimo że na mocy tej ustawy mogą stanowić odrębne nieruchomości, są faktycznie częściami określonego budynku mieszkalnego i z powodu tego wyodrębnienia nie przestają nim być. Potwierdza to również art. 2 ust. 1 UoPiOL wskazujący jako przedmiot opodatkowania budynki lub ich części, nie zaś określone (mieszkalne, niemieszkalne) lokale mieszczące się w budynku”.

Ponadto, warto podkreślić, że uchwała NSA została podjęta wbrew stanowisku Prokuratora Generalnego przedstawionym w skierowanym do NSA piśmie z dnia 8 lutego 2012 r. W piśmie tym Prokurator Generalny wnosił o podjęcie przez NSA uchwały, iż „garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki przewidzianej dla budynków (ich części) mieszkalnych”. W uzasadnieniu swojego stanowiska Prokurator Generalny wskazał, że częścią budynku są prawnie wyodrębnione jako osobny przedmiot własności części budynku stanowiące samodzielny lokal mieszkalny lub lokal o innym przeznaczeniu. Skoro jednak ustawa podatkowa nie różnicuje przedmiotów opodatkowania na budynek i część budynku, to - mimo że w budynku mieszkalnym wyodrębniony został garaż jako lokal o innym przeznaczeniu - podlega on opodatkowaniu jako część budynku mieszkalnego według stawki podatkowej przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.o.p.l.

Mimo uzasadnione krytyki, z uwagi na treść art. 269 par. 1 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi uchwała NSA z dnia 27 lutego 2012 r. ma moc wiążącą dla sądów administracyjnych. Sąd administracyjny, który nie podziela stanowiska zajętego przez NSA w uchwale nie może orzec wbrew jej tezom. Może jedynie wystąpić do NSA z zagadnieniem prawnym, które może ale nie musi skłonić NSA do podjęcia nowej uchwały.

Z tego powodu, po podjęciu przez NSA uchwały z 27 lutego 2012 r. korzystna dla podatników linia orzecznicza całkowicie zanikła, a kolejne orzeczenia wydawane przez sądy administracyjne w sprawie opodatkowania garaży stanowiących odrębne lokale jednolicie wskazują na konieczność ich opodatkowania stawką dla budynków „pozostałych”, co wynika z art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.

Jako przykłady takich orzeczeń wymienić można wyroki NSA: z 7 października 2014 r., w sprawach o sygn. II FSK 2137/12, II FSK 3633/13, II FSK 2138/12; z 8 marca 2017 r., sygn. II FSK 3165/16; z 10 lutego 2015 r., sygn. II FSK 29/13; z 11 października 2017 r., sygn. II FSK 2115/14.

III. Uzasadnienie skargi i wzorce kontroli

III.1. Niezgodność z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych oraz zasadą poprawnej legislacji (w powiązaniu z konstytucyjną gwarancją prawa własności)

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych w tym podatków. Jednakże obowiązek ten realizuje się tylko i wyłącznie, gdy wynika z ustawy.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP w przypadku ustaw nakładających podatki i inne daniny publiczne - w ustawie określone muszą zostać: podmiot i przedmiot opodatkowania, stawki podatku oraz zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych z podatku.

Oba te przepisy należy odczytywać w kontekście zasad ochrony własności przysługującej każdemu na mocy art. 64 Konstytucji. W szczególności, zgodnie z art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności.

Z art. 84 w zw. z art. 217 w zw. z art. 64 ust. 3 Konstytucji wywodzona zostaje zatem zasada szczególnej określoności regulacji daninowych (por. wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15).

W świetle jednolitej przyjętej w orzecznictwie administracyjnym i potwierdzonej uchwałą z dnia 27 lutego 2012 r. wykładni art. 1a ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., z której wynika iż 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.) należy stwierdzić, że art. 1a ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a-e u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że 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. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Przepisy ustawy podatkowej muszą w sposób jasny określać m.in. przedmiot opodatkowania i stawki podatkowe. Niedopuszczalne jest przy tym, określanie przedmiotu opodatkowania i stawek podatkowych w innych niż podatkowe ustawach.

Jeśli ustalenie właściwej stawki podatku wymaga przeprowadzania wywodu logicznego tak skomplikowanego i absolutnie niezrozumiałego dla większości prawników, o laikach nie wspominając, jak zaprezentowany w uchwale NSA z 27 lutego 2012 r., wywodu wymagającego odwołania się do szeregu ustaw niepodatkowych z różnych dziedzin prawa, to jasnym być powinno, że przepisy ustawy podatkowej, których nie da się zastosować bez takiego wywodu nie spełniają kryteriów określonych w art. 217 Konstytucji RP (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 września 2011 r. sygn. akt P 33/09, publik. OTK-A 2011, nr 7, poz. 71).

Skoro definiując przedmiot opodatkowania ustawodawca odesłał wyłącznie do prawa budowlanego, to całkowicie pozbawione podstaw jest poszukiwanie innych niż prawo budowlane aktów prawnych, które mogłyby „doprecyzować” przedmiot opodatkowania nie dość precyzyjnie wskazany w akcie prawa podatkowego, jakim jest wyłącznie u.o.p.l. W szczególności zaś niedopuszczalne jest oczekiwanie dokonywania tak skomplikowanej wykładni od podatnika, który ma prawo oczekiwać, że przedmiot opodatkowania zostanie precyzyjnie wskazany w ustawie podatkowej.

Trudno w szczególności oczekiwać od podatnika, iż ten wyinterpretuje, że skoro w art. 3 ust. 4 u.o.p.l. mowa jest o nieruchomości wspólnej jako „odrębnym przedmiocie opodatkowania”, to może mieć to wpływ na zastosowanie odmiennej stawki podatku do garażu wielostanowiskowego.

Jest to wszak wbrew zasadzie *lege non distingente* a także systemowo niespójne z faktem uregulowania stawek podatkowych w art. 5 u.o.p.l., w którym to przepisie ustawodawca, gdy tylko

uznał, że zachodzi potrzeba zróżnicowania stawek podatkowych – dokonał tego zróżnicowania wprost, a nie w sposób dorozumiany.

Z literalnej wykładni przepisu art. 5 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l., tak jak odczytywałby normę przeciętny podatnik, wynika wszak, że zróżnicowanie stawek podatku uzależnione jest od zakwalifikowania budynku do jednej z trzech kategorii: (i) budynków mieszkalnych, (ii) budynków związanych z działalnością gospodarczą lub (iii) budynków pozostałych (tj. niemieszkalnych i niezwiązanych z działalnością gospodarczą), a także od tego czy i jakiego rodzaju działalność gospodarcza jest w nich prowadzona.

Nie sposób natomiast oczekiwać od podatnika, iż prawidłowo odczyta on z owego przepisu normę wyprowadzoną przez orzecznictwo administracyjne, iż w ramach jednego budynku mieszkalnego poszczególne lokale należy postrzegać jako mieszkalne, „przeznaczone na działalność gospodarczą” i „pozostałe” w rozumieniu u.o.p.l. W przepisie tym w ogóle nie pada słowo „lokal”. Sformułowanie „część budynku” nie jest zaś zdefiniowane i nie jest jasne, że część budynku może mieć charakter odmienny od reszty budynku, którego jest częścią.

W orzeczeniu z dnia 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, Trybunał Konstytucyjny uznał za konieczne przypomnienie „fundamentalnej dla wykładni przepisów prawa daninowego, w tym prawa podatkowego, zasady *in dubio pro tributario*”, która to zasada wynika z wyrażonej w art. 84 w zw. z art. 217 Konstytucji RP zasady *nullum tributum sine lege*.

Trybunał zauważył przy tym z niepokojem, że zasada ta nie spełnia swej roli w praktyce, ze względu na błędne rozumienie jej zastosowania. Trybunał podkreślił, że jej zastosowanie nie jest uzależnione od wystąpienia wątpliwości po stronie określonego podmiotu – w szczególności organu podatkowego.

Trybunał przypomniał wyrażone już wcześniej (orzeczenia P 33/09 oraz SK 18/09) zasady usuwania wątpliwości interpretacyjnych w odniesieniu do prawa daninowego, zgodnie z którymi jeśli interpretator:

„1) uzyskał jednoznaczność poddanej wykładni regulacji daninowej, nie wolno mu modyfikować otrzymanego rezultatu interpretacyjnego w oparciu o argumentację funkcjonalną, w tym celowościową, jeżeli prowadziłyby to do pogorszenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązującego do świadczenia daniny publicznoprawnej,

2) nie uzyskał jednoznaczności poddanej wykładni regulacji daninowej, spośród możliwych rezultatów interpretacyjnych, musi dokonać wyboru rezultatu najbardziej korzystnego z punktu widzenia sytuacji prawnej podatnika lub innego podmiotu obowiązującego do świadczenia daniny publicznoprawnej.”

Z oczywistym naruszeniem tych zasad mamy do czynienia w niniejszej sprawie. Przyjęta przez organy podatkowe, za uchwałą NSA wykładnia przepisów u.o.p.l. nie jest oparta na jednoznacznej wykładni przepisów tej ustawy, lecz jest efektem przeprowadzenia skomplikowanego wyводу interpretacyjnego, który zakończył się przyjęciem stanowiska pogarszającego sytuację prawną podatnika.

Nie powtarzając treści tego wyводу, który najpełniej wyrażony został w uchwale NSA z 27 lutego 2012 r., o czym była już mowa wyżej, warto tylko podkreślić raz jeszcze, że w jego toku konieczne było stwierdzenie przez interpretatora, że niemożliwym jest dokonanie wykładni u.o.p.l. bez odwoływania się do ustaw niepodatkowych, w tym niewskazanych w żaden sposób w samej u.o.p.l. Samo w sobie stanowi to jednoznaczną przesłankę za naruszeniem zasady szczególnej określoności regulacji daninowych.

Niezależnie od powyższego, należy zauważyć, że wyłożona w ten sposób treść przepisów art. 5 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l. prowadzi do wniosku, że przepisy te naruszają także konstytucyjną zasadę prawidłowej legislacji.

Zgodnie z wyrokiem TK o sygn. P 33/09, „stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności określonej regulacji z ustawą zasadniczą ze względu na jej niejednoznaczność czy nieprecyzyjność

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”.

Jak już Skarżący zauważyli wyżej – wykładnia dokonana przez organy podatkowe i sądy administracyjne dokonywana jest w sposób rażąco skomplikowany i niezrozumiały nawet dla prawników. Co więcej, prowadzi ona do stwierdzenia oczywistego błędu legislacyjnego w u.o.p.l.

Skoro bowiem, z przepisów u.o.p.l. wynika obowiązek klasyfikowania poszczególnych „części budynków” (za które – również bez jasno wyrażonej ku temu podstawy – uchodzą poszczególne wyodrębnione lokale) do poszczególnych kategorii – niezależnie od klasyfikacji całego budynku, wówczas art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.o.p.l. w zakresie w jakim odnosi się do „części budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej” jest przepisem „pustym”. Skoro każda „część budynku” jest klasyfikowana odrębnie jako mieszkalna, związana z działalnością lub „pozostała”, to część budynku zajęta na działalność gospodarczą z istoty rzeczy nie może mieć charakteru mieszkalnego lecz gospodarczy. Zbędnym jest zatem wskazywanie wprost w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b u.o.p.l., że taka część budynku mieszkalnego opodatkowana winna być według stawki przeznaczonej dla budynków zajętych pod działalność gospodarczą.

Dodatkowo rodzi to pytania o to, dlaczego ustawodawca nie wskazał wprost w przepisie art. 5 ust. 1 pkt 2 u.o.p.l., analogicznie - że część budynku mieszkalnego zajęta na cele niemieszkalne – w szczególności na garaż – opodatkowana ma być stawką dla budynków „pozostałych”.

Warto końcowo podkreślić, że zgodnie z orzecnictwem Trybunału Konstytucyjnego, fakt że w orzecznictwie sądowym ukształtowała się jednolita linia interpretacyjna w żaden sposób nie powoduje niemożliwość stwierdzenia naruszenia zasady poprawnej legislacji:

„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” (wyrok TK o sygn. P 33/09).

Ponadto, nabywając swój lokal mieszkalny i miejsce postojowe we wrześniu 2011 r. Skarżący nie mogli przewidzieć, że wydana kilka miesięcy później uchwała NSA doprowadzi do drastycznie wyższego opodatkowania ich miejsca postojowego podatkiem od nieruchomości.

Zdaniem Skarżących, przysługujące im na mocy Konstytucji prawo ochrony własności przed ograniczeniami niewynikającymi z ustawy zostało w ten sposób naruszone.

III.2. Niezgodność z zasadami proporcjonalności i równości

Zdaniem Skarżących sposób rozumienia art. 1a ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 2 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i 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) i zasadę równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji, *„ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i*

moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”.

Wynikająca z tego przepisu zasada proporcjonalności wyprowadzona być może również z art. 2 Konstytucji. 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 (wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r. sygn. akt SK 13/15).

Wprawdzie Konstytucja nie określa zasad ustalania wysokości obciążeń podatkowych, to jednak ustawodawcy nie przysługuje w tym zakresie pełna swoboda, bowiem musi on respektować prawa i wolności przysługujące podatnikom na mocy Konstytucji oraz zasady i wartości w niej wyrażone.

Wielkość obciążeń podatkowych ograniczona więc zostaje zasadą proporcjonalności, wywodzoną z art. 31 ust. 3 oraz art. 2 Konstytucji, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu, a pośrednio również zasada sprawiedliwości społecznej i zasada równości. Ustanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego traktować należy za niezgodne z Konstytucją ograniczeniem praw i wolności jednostki. Nie jest również dopuszczalne, by ustawodawca w oderwaniu od deklarowanego przez siebie celu nałożenia obowiązku podatkowego określał przedmiot opodatkowania. Taka sytuacja oznaczałaby nieproporcjonalną ingerencję w ochronę prawa do własności. Obowiązek podatkowy zostałby bowiem nałożony na podmioty, które nie mieszczą się w deklarowanym celu podatkowym (por. wyrok TK z dnia 12 grudnia 2017 r. sygn. akt SK 13/15).

W tym kontekście należy zauważyć, że nierówne i niesprawiedliwe nałożenie na Skarżących podatku ustalonego według ponaddziesięciokrotnie 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 prawo do sprawiedliwego i równego ponoszenia ciężarów publicznych.

Jak zauważył nawet sam NSA we wspomnianej już wielokrotnie uchwale z 27 lutego 2012 r.: *„nieuzasadnione (niesprawiedliwe) jest, aby właściciel domu o powierzchni 300 m² płacił niższą stawkę za garaż znajdujący się w bryle domu jednorodzinnego niż właściciel lokalu mieszkalnego np. o powierzchni 40 m², który jest jednocześnie właścicielem garażu stanowiącego odrębną własność lokalową w budynku mieszkalnym wielorodzinnym”.* Mimo stwierdzenia tej niesprawiedliwości, NSA nie zauważył jednak nasuwającego się wniosku, iż przepisy, które taką niesprawiedliwość tworzą mogą być niezgodne z Konstytucją RP.

Owa „niesprawiedliwość” staje się jeszcze bardziej widoczna przy porównaniu sytuacji dwóch podatników znajdujących się w zbliżonej sytuacji.

Można bowiem rozważyć sytuację, w której podatnik X i Y są właścicielami mieszkań w sąsiadujących ze sobą budynkach mieszkalnych położonych w tym samym mieście. Podatnik X jest właścicielem mieszkania o powierzchni 40 m² oraz przynależnego do tego mieszkania miejsca w garażu podziemnym w tym samym budynku (mieszkanie i miejsce garażowe objęte są jedną księgą wieczystą) o powierzchni 20 m². Podatnik Y jest właścicielem mieszkania o powierzchni 40 m² oraz miejsca garażowego w garażu podziemnym o powierzchni 20 m² posiadającego odrębną księgę wieczystą.

Zgodnie z przepisami u.o.p.l., podatnik X otrzymał decyzję ustalającą wymiar podatku od nieruchomości na rok 2014 w wysokości 44 zł (czterdzieści cztery złote). Natomiast podatnik Y otrzymał decyzję ustalającą wymiar podatku od nieruchomości na ten sam rok w łącznej kwocie 184 zł (sto osiemdziesiąt cztery złote) – w tym 155 zł z tytułu podatku od miejsca postojowego.

Powierzchnia mieszkań obydwu hipotetycznych podatników jest równa. Podobnie powierzchnia miejsc garażowych obu podatników jest równa. Obaj podatnicy mają zbliżoną sytuację mieszkaniową, obaj korzystają z miejsc garażowych do przechowywania swoich pojazdów. Między sytuacją podatnika X i podatnika Y obiektywny zewnętrzny obserwator nie dostrzeże żadnej zasadniczej różnicy. Można co

prawda zauważyć, że podatnik Y może np. sprzedać miejsce garażowe bez jednoczesnej sprzedaży mieszkania. W istocie jednak, różnica ta jest czysto pozorna. Po pierwsze, sprzedaż miejsca garażowego odrębnie od mieszkania będzie w większości przypadków ekonomicznie pozbawiona sensu (wartość zarówno miejsca garażowego, jak i samego mieszkania jest niższa przy sprzedaży odrębnej). Po drugie, jeśli podatnik X z jakiejś przyczyny będzie rozważać sprzedaż samego miejsca garażowego, może doprowadzić bezpośrednio przed transakcją do wyodrębnienia miejsca garażowego jako odrębnej nieruchomości z odrębną księgą wieczystą.

Dla tak drastycznego zróżnicowania sytuacji podatkowej obu podatników (dziesięciokrotnie wyższy podatek od miejsca garażowego) konieczne jest uzasadnienie odwołujące się do aksjologii konstytucyjnej. W innym bowiem przypadku dojść musi do naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

Takiego uzasadnienia aksjologicznego jednak brak. Nie wskazuje go także NSA w uchwale z 27 lutego 2012 r., ani żadnym innym orzeczeniu. Powoływany w niektórych orzeczeniach, w tym orzeczeniu rozstrzygającym sprawę Skarżących, fakt, iż garaż z odrębną księgą wieczystą może być przedmiotem osobnego obrotu w żaden sposób nie uzasadnia zastosowania tak drastycznie zróżnicowanej stawki opodatkowania.

W uchwale NSA z 27 lutego 2012 r. wskazuje się ponadto, iż „w praktyce zdarza się, że właścicielami lokalu stanowiącego odrębną nieruchomość w postaci garażu są osoby fizyczne, które nie są właścicielami samodzielnych lokali mieszkalnych znajdujących się w budynku mieszkalnym wielorodzinnym. W takiej sytuacji brak jest uzasadnienia, aby podatek od nieruchomości w stawce przewidzianej dla budynków mieszkalnych był uiszczany przez osoby będące wyłącznie właścicielami samego garażu, który nie pełni funkcji mieszkalnej”.

Przypadki, o których pisze NSA (tj. takie, w których właścicielem garażu są osoby, które nie są jednocześnie właścicielami mieszkań w budynku) wydają się być raczej odosobnionymi i nie powinny przesądzać o skutkach podatkowych sytuacji typowych (w których miejsce garażowe jest własnością osoby, która jest właścicielem mieszkania w danym budynku). Jak się wydaje, posiadanie miejsca garażowego w budynku mieszkalnym, w którym nie posiada się lokalu mieszkalnego może mieć ekonomiczny sens tylko w dwóch przypadkach:

- 1) w przypadku, gdy właściciel miejsca garażowego zamieszkuje w budynku sąsiednim – w takim jednak przypadku ewidentnie jest uzasadnione zastosowanie do jego opodatkowania stawki przewidzianej dla budynków mieszkalnych – co zadaje kłam kategoriicznemu stwierdzeniu NSA,
- 2) w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej polegającej na wynajmowaniu miejsc garażowych mieszkańcom danego budynku - w takiej sytuacji jednak, miejsce garażowe zostałoby uznane za „część budynku mieszkalnego zajęta na działalność gospodarczą” i stawka z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.o.p.l. i tak nie miałyby wówczas zastosowania.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego ustawodawca może różnicować określone grupy podmiotów podobnych, o ile kryterium zróżnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem oraz treścią danej regulacji. Jak bowiem wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 2 października 2012 r. (sygn. akt K 27/11):

„Odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych, zgodnie z przyjętą przez Trybunał Konstytucyjny linią orzecniczą, muszą być obiektywnie uzasadnione i podlegają ocenie według trzech kryteriów:

- *relewantności zróżnicowania – wprowadzane zróżnicowania muszą mieć charakter racjonalnie uzasadniony i nie wolno ich dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium;*
- *proporcjonalności argumentów na rzecz zróżnicowania – waga interesu, któremu ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego traktowania podmiotów podobnych;*

– konstytucyjnej rangi argumentów przemawiających za wprowadzeniem zróżnicowania – argumenty te muszą nawiązywać do innych wartości, zasad czy norm konstytucyjnych, uzasadniających odmienne traktowanie podmiotów podobnych.”

Trudno doszukać się jakiegokolwiek racjonalnego uzasadnienia dla przyjętego kryterium zróżnicowania sytuacji podatników w kwestionowanych przepisach u.o.p.l. Trudno również wskazać interes, któremu ma służyć zróżnicowanie. Jeśli ma nim być skutek fiskalny po stronie budżetów jednostek samorządu terytorialnego, to skutek ten jest możliwy do osiągnięcia bez wprowadzania rozwiązań, które mogą być postrzegane jako dyskryminacyjne.

Trudno wreszcie wskazać z jakimi wartościami, zasadami, czy normami konstytucyjnymi związane miałyby być takie, a nie inne zróżnicowanie podatników. Trudno doszukać się w Konstytucji RP jakiegokolwiek podstawy do postawienia tezy, że Konstytucja preferuje garaże nieposiadające odrębnej księgi wieczystej nad garażami, które księgę taką mają założoną.

Powyższe zostało zauważone we wspomnianej już glosie dr Łukasza Karczyńskiego do uchwały NSA:

„przyjęcie wykładni zaproponowanej w glosowanym orzeczeniu prowadzi do sytuacji, w której dwa identyczne (pod względem fizycznym czy technicznym) garaże zostają opodatkowane wedle rażąco odmiennych stawek tylko dlatego, że jeden z nich formalnie stanowi odrębną nieruchomość, a drugi jest częścią składową lokalu mieszkalnego. Czy zaś kryteria czysto formalne powinny bezpośrednio decydować o tak istotnych kwestiach, jak wysokość podatku, zwłaszcza jeżeli różnica jest ponad dziesięciokrotna? O tym zaś, że kryterium wskazane przez sąd jako decydujące ma charakter formalny, świadczy to, że łącznością czy rozłącznością formalnoprawną mieszkania i garażu można dowolnie sterować za pomocą narzędzi cywilnoprawnych (jak czynią to deweloperzy sprzedający mieszkania i garaże). Obciążenia podatkowe nie powinny jednak być różnicowane kryteriami czysto formalnymi, ponieważ takie kształtowanie stosunków podatkowoprawnych jest szkodliwe wobec poczucia sprawiedliwości podatkowej u podatników, naruszając ponadto postulat neutralności opodatkowania. Wynikająca z art. 32 ust. 1 Konstytucji zasada równości wobec prawa nakazuje m.in., by skutki podatkowe analogicznych sytuacji ekonomiczno-prawnych nie różniły się, a kryteria różnicowania podatników były uzasadnione aksjologicznie. Jaka zaś wartość stoi za zróżnicowaniem opodatkowania takich samych garaży, o odmiennych jedynie kategoriach formalnoprawnych?”

Wykładnię, która dopuszcza tak rażące zróżnicowanie 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 RP. Jeśli zaś zastosowanie innej wykładni nie jest możliwe – oznacza to, że sam interpretowany przepis jest niezgodny z art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

Co warto podkreślić, decyzja co do tego, czy miejsce postojowe przechodzi we władanie osoby kupującej lokal mieszkalny jako pomieszczenie przynależne, czy też jako udział we współwłasności garażu podziemnego stanowiącego odrębną nieruchomość, w zasadzie należy do podmiotu sprzedającego mieszkanie (dewelopera). Nie sposób stwierdzić, aby sytuacja taka stwarzała obowiązek opodatkowania według zróżnicowanych stawek podatkowych: wyższej w wypadku miejsca postojowego w garażu stanowiącym odrębną nieruchomość i niższej w wypadku władania miejscem postojowym jako pomieszczeniem przynależnym.

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak na wstępie.

RADCA PRAWNY
Tomasz Szozupakowski
SA-13585

Lista załączników:

1. Odpis dokumentu pełnomocnictwa
2. Odpis wyroku NSA z dnia stycznia 2018 r.
3. Dokument dotyczący doręczenia odpisu wyroku NSA
4. Poświadczony za zgodność kopie przesyłek odpisów wyroku NSA wraz z adnotacją urzędu pocztowego w W o dacie doręczenia
5. Odpis wyroku WSA w W z dnia lipca 2015 r.
6. Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia grudnia 2014 r.
7. Decyzja Prezydenta Miasta z dnia października 2013 r.

8. 4 odpisy skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami