

ul. Wyspiańskiego 16/4
60-750 Poznań
tel./fax +48 61 860 01 90
kancelaria@tkaczuk.eu

Poznań, dnia 30 czerwca 2014 r.

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

Skarżący:

1) P K

zam. ul.

PESEL:

2) M K

zam. ul. _____,

PESEL:

reprezentowani przez **radcę prawnego Michała Tkaczuka**

Nr wpisu na listę radców prawnych: **PZ-3030/11**

Kancelaria Prawna Tkaczuk & Reszka Sp. k.

ul. Wyspiańskiego 16/4, 60-750 Poznań

Uczestnicy:

1) Sejm RP

2) Prokurator Generalny

SKARGA KONSTYTUCYJNA

Działając w imieniu i na rzecz skarżących P K i M K ,
w oparciu o pełnomocnictwo, które przedkładałam, niniejszym wnoszę skargę konstytucyjną
przeciwko przepisom 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
2010r., Dz. U. Nr 95, poz. 613 ze zm.), na podstawie których Naczelny Sąd Administracyjny
wyrokami z dnia lutego 2014 r. o sygn. akt , , ,
oraz orzekł ostatecznie o prawach i wolnościach skarżących.

Powyższe orzeczenia zostały doręczone pełnomocnikowi stron wraz z uzasadnieniem w dniach 28 marca 2014 r. () oraz), 11 kwietnia 2014 r. () oraz) oraz 28 kwietnia 2014 r. ().

W wyniku zastosowania przez organy administracji podatkowej, a następnie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w P oraz naczelny Sąd Administracyjny zaskarżonych przepisów doszło do naruszenia przepisów art. 84 w zw. z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31, art. 32 oraz art. 64 Konstytucji RP, a także przepisu art. 2 Konstytucji RP.

W związku z powyższym wnoszę o:

1. 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 RP 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,
2. wystąpienie na podstawie przepisu art. 22 Ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) do Naczelnego Sądu Administracyjnego o informację co do wykładni 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., zwaną dalej: u.p.o.l.), w zakresie będącym przedmiotem niniejszej sprawy, a w szczególności o udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy z samego faktu, że dany podmiot posiada status przedsiębiorcy wynika, że znajdujące się w jego władaniu grunty, budynki i budowle uważane są za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i należą do kategorii, dla której ustawodawca przewidział najwyższą możliwą stawkę podatku od nieruchomości, a także czy w ten sam sposób należy kwalifikować grunt będący we współposiadaniu przedsiębiorcy i podmiotu niebędącego przedsiębiorcą,
3. wydanie w trybie art. 50 Ustawy o Trybunale Konstytucyjnym postanowienia tymczasowego o wstrzymaniu wykonania decyzji Prezydenta Miasta P z dnia grudnia 2010 r. w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za lata 2005 – 2009 o numerach , , , , , ostatecznie utrzymanych w mocy w/w wyrokami Naczelnego Sądu Administracyjnego,
4. zasądzenie od Skarbu Państwa – Sejmu RP na rzecz skarżących zwrotu kosztów postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, w tym zwrotu kosztów zastępstwa procesowego.

UZASADNIENIE

I. Stan faktyczny sprawy

Skarżący, małżonkowie P i M K, nabyli dnia stycznia 2001 r. do majątku objętego ustrojem ustawowej wspólności majątkowej małżeńskiej nieruchomość położoną w P (obwód M), oznaczoną jako działka gruntu nr o powierzchni ha, dla której Sąd Rejonowy w P prowadzi księgę wieczystą o numerze nr (akt notarialny Rep [REDAKTOWANE]). Od tego czasu skarżący byli podatnikami podatku od nieruchomości ustalanego według stawek przewidzianych dla gruntów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Kwalifikację tę należało uznać za poprawną, gdyż w żadnym momencie nieruchomość nie była wykorzystywana do wykonywania jakichkolwiek czynności związanych z działalnością zarobkową właścicieli.

Zgodnie z powyższą kwalifikacją organ podatkowy – Prezydent Miasta P – orzekał kolejno 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., 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. Jako podstawę wznowienia wskazano przepis art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji Podatkowej, w świetle którego postępowanie zakończone ostateczną decyzją wznowia się, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanie organowi, który tę decyzję wydał. Okolicznością faktyczną uzasadniającą, w ocenie organu podatkowego, wznowienie postępowania w sprawie skarżących był fakt prowadzenia przez P K działalności gospodarczej. Ustalenia organu w tej kwestii były prawidłowe. P K faktycznie prowadzi działalność gospodarczą w S (powiat , woj.) pod firmą P od września 1995 r. Głównym przedmiotem działalności skarżącego jest [REDAKTOWANE]. Skarżąca M K nie prowadzi i nigdy nie prowadziła działalności gospodarczej oraz [REDAKTOWANE]

W efekcie wznowienia postępowania Prezydent Miasta P wydał w dniu marca 2010 r. szereg decyzji, o jednakowej sygnaturze , uchylających opisane wyżej decyzje w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości za lata 2005 – 2009. Skarżący

odwołali się od powyższych orzeczeń, co zaowocowało ich uchyleniem przez Samorządowe Kolegium Odwoławcze w P w drodze decyzji z dnia czerwca 2010 r., o sygnaturze oraz przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania.

Dnia grudnia 2010 r. organ podatkowy orzekł po raz kolejny o wysokości zobowiązania podatkowego. Tym sposobem wydano następujące decyzje:

- decyzję nr uchylającą w całości decyzję Prezydenta Miasta P nr z dnia stycznia 2005 r. i ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego za rok 2005 w kwocie zł,
- decyzję nr uchylającą w całości decyzję Prezydenta Miasta P nr z dnia stycznia 2006 r. i ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego za rok 2006 w kwocie zł,
- decyzję nr uchylającą w całości decyzję Prezydenta Miasta P nr z dnia stycznia 2007 r. i ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego za rok 2007 w kwocie zł,
- decyzję nr uchylającą w całości decyzję Prezydenta Miasta P nr z dnia stycznia 2008 r. i ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego za rok 2008 w kwocie zł,
- decyzję nr uchylającą w całości decyzję Prezydenta Miasta P nr z dnia stycznia 2009 r. i ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego za rok 2009 w kwocie zł.

Wysokość zobowiązania podatkowego ustalona została powyższymi orzeczeniami według stawek właściwych dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a nie dla gruntów określonych jako „pozostałe”. Jako podstawę prawną takiej kwalifikacji przedmiotu podatku przyjęto przepisy art. 2 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. w związku z przepisami właściwych dla danych lat podatkowych uchwał Rady Miasta P w sprawie podatku od nieruchomości. Przyjęto tym samym, że należący do skarżących grunt stanowi grunt związany z prowadzeniem działalności gospodarczej w myśl definicji legalnej zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.

Skarżący wnieśli odwołania od wszystkich wskazanych wyżej decyzji do Samorządowego Kolegium Odwoławczego, które po rozpoznaniu sprawy, decyzjami z dnia kwietnia 2011 r. o sygn. akt. , , ,

oraz utrzymało w mocy decyzje organu pierwszej instancji. SKO uznało, że po ponownym rozpoznaniu sprawy organ podatkowy w sposób poprawny wykazał zaistnienie przesłanek wznowienia postępowania oraz poprawnie zakwalifikował grunty będące we władaniu skarżących jako związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Odnosząc się do kwestii zaskarżanej definicji legalnej organ

podkreślił, że w świetle jej literalnego brzmienia popartego wieloma przykładami z orzecnictwa sądów administracyjnych należało przyznać rację organowi pierwszej instancji i uznać, że nieruchomość gruntowa stanowiąca przedmiot podatku jest w posiadaniu przedsiębiorcy i wymierzona w związku z tym należność musi odpowiadać stawce wyższej. Nie wzięto przy tym pod uwagę tych okoliczności, że nieruchomość stanowi składnik małżeńskiej ustawowej wspólności majątkowej, a **tylko jeden z małżonków jest przedsiębiorcą** w rozumieniu Ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tj. Dz. U. z 2013 r. poz. 672) oraz nie uznano za istotny fakt, iż **w rzeczywistości przedmiotowa nieruchomość nie jest do jakiegokolwiek działalności wykorzystywana.**

Decyzje Samorządowego Kolegium Odwoławczego poddano następnie kontroli Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P , który oddalił skargi wyrokami z dnia grudnia 2011 r. o sygn. akt , , , oraz , przychylając się tym samym do oceny faktycznej i prawnej dokonanej przez SKO.

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

Należy podkreślić, że na wszystkich etapach postępowania, we wszystkich instancjach administracyjnych i sądowo-administracyjnych oceniany stan faktyczny i prawny był niemalże taki sam, a różnice przejawiające się w sygnaturach pism oraz podanych kwotach wynikają wyłącznie z faktu, że poszczególne decyzje organu podatkowego dotyczyły różnych lat podatkowych.

II. Wyroki z dnia lutego 2014 r.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokami z dnia lutego 2014 r. o sygn. akt , , , , oddalił skargi kasacyjne od wyżej opisanych wyroków WSA w P Wyroki te stanowią ostateczne rozstrzygnięcie w sprawie skarżących, gdyż nie przysługuje od nich żaden zwyczajny środek odwoławczy.

Orzeczenia NSA zostały doręczone pełnomocnikowi stron w następujący sposób: wyroki o sygnaturach oraz zostały mu doręczone dnia 28 marca 2014 r.; wyroki o sygnaturach oraz zostały mu doręczone dnia 11 kwietnia 2014 r.; wyrok o sygnaturze został mu doręczony dnia 28 kwietnia 2014 r.

Jak już wskazano, ze względu na niemalże taki sam stan faktyczny oraz prawny sprawy, uzasadnienia poszczególnych wyroków NSA z dnia lutego 2014 r. są, za wyjątkiem oznaczeń pism i kwot należności podatkowej ustalonych przez Prezydenta Miasta P identyczne.

W ocenie NSA Wojewódzki Sąd Administracyjny w P wyjaśnił zaistniałą w sprawie przesłankę wznowienia postępowania przez organ podatkowy zawartą w art. 240 § 1 pkt 5 OP wskazując na okoliczności i dowody, o których organ dowiedział się po wydaniu pierwotnej decyzji. Zdaniem sądu skarżący nabyli przedmiotową nieruchomość w celu przyszłego wykorzystania jej przez P K na prowadzenie działalności gospodarczej, o czym miał świadczyć fakt ustalenia względem niej warunków zabudowy i zagospodarowania terenu dla inwestycji polegającej na budowie obiektu magazynowo - handlowego decyzją z dnia września 2001 r. Nie uznano przy tym za istotną okoliczności, że skarżący nigdy nie wykorzystywali tej nieruchomości na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz w żaden sposób nie zagospodarowali gruntu. Uznano ponadto, że irrelevantne dla sprawy były późniejsze starania skarżących poczynione w celu uzyskania decyzji o warunkach zabudowy dla domu jednorodzinnego.

NSA odniósł się w końcu do problemu stosowania definicji legalnej gruntów budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., stanowiącej przedmiot niniejszej skargi. Sąd wskazał na literalną treść przepisu powyższego artykułu i zauważył, że w jej świetle sam fakt zakwalifikowania podmiotu do kategorii przedsiębiorców powoduje, że każda nieruchomość będąca w jego posiadaniu (a także współposiadaniu wraz z podmiotem przedsiębiorcą niebędącym), z wyjątkami wskazanymi w definicji, jest związana z prowadzeniem przez ten podmiot działalności gospodarczej. W efekcie należy wobec niej stosować maksymalną stawkę podatku od nieruchomości wskazaną w art. 5 ust. 1 u.p.o.l. Wniosek swój NSA poparł licznymi przykładami z orzecznictwa sądowo – administracyjnego, które zostały przedstawione w dalszej części niniejszej skargi.

Rozstrzygnięcie powyższe zapadło na gruncie powszechnie przyjętej przez przedstawicieli nauki prawa i judykatury wykładni zaskarżanych przepisów jednolicie stosowanej w orzecznictwie sądów administracyjnych.

III. Zakres zaskarżenia oraz wzorzec konstytucyjny

Celem niniejszej skargi jest poddanie pod ocenę Trybunału zgodności z normami konstytucyjnymi normy, której treść jest wynikiem wykładni przepisów art. 1 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.

Pierwszy ze wskazanych powyżej przepisów zawiera definicję legalną, w świetle której „[Art. 1a. ust. 1.] Użyte w ustawie określenia oznaczają: [...] [3)] grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej - grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”. Tę definicję należy odczytywać łącznie z treścią art. 1a ust. 1 pkt 4 u.p.o.l., zawierającego definicję legalną działalności gospodarczej stworzoną na potrzeby ustawy. Brzmi ona następująco: „[4)] działalność gospodarcza - działalność, o której mowa w przepisach Prawa działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 2”. Wymaga oczywistego sprecyzowania fakt, że sferę regulowaną przez wskazany w powyższej definicji akt normatywny, reguluje obecnie wspomniana już Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tj. Dz. U. z 2013 r. poz. 672, zwana dalej: u.s.d.g.). Z kolei zgodnie z zastrzeżeniem zawartym w art. 1a ust. 1 pkt 4 *in fine* u.p.o.l. należy wskazać, że w świetle art. 1a ust. 2 tej ustawy „Za działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy nie uważa się: [1)] działalności rolniczej lub leśnej [2)] wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich przez osoby ze stałym miejscem pobytu w gminie położonej na tym terenie, jeżeli liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5.”

Drugi z wymienionych przepisów – przepis art. 2 ust. 1 stanowi, że „opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: [1)] grunty; [2)] budynki lub ich części; [3)] budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.” **Ze względu na brak zabudowy należącej do skarżących nieruchomości, jako przedmiot opodatkowania należy w jej przypadku przyjąć ten określony w punkcie 1 ust. 1 art. 2 tzn. grunty.**

W końcu, z treści przepisu art. 5 ust. 1 wynika, że „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)] pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne retencyjne lub elektrowni wodnych - 3,38 zł od 1 ha powierzchni, [c)] pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 0,30 zł od 1 m² powierzchni”. Na marginesie należy wspomnieć, że stawki wskazane w treści cytowanego przepisu są już nieaktualne.

Dokonując wykładni powyższych przepisów należy dojść do wniosku, że obowiązkiem uiszczenia podatku on nieruchomości niezabudowanej tj. gruntu, ustalonego wedle najwyższej

stawki podatkowej obciążony jest każdy jej posiadacz będący przedsiębiorcą lub innym podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 u.s.d.g., a więc zarobkową działalność wytwórczą, budowlaną, handlową, usługową oraz polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż, a także działalność zawodową, wykonywaną w sposób zorganizowany i ciągły.

Ustawodawca zastosował jednak pewne wyjątki od powyższej reguły. Odnoszą się one po pierwsze do przedmiotu opodatkowania, a po drugie do jego podmiotu. Pierwszy wyjątek został wskazany przez ustawodawcę wprost już w treści przepisu art. 1a ust.1 pkt 3 i dotyczy budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, gruntów znajdujących się pod jeziorami i zajętych na zbiorniki wodne retencyjne, a także elektrowni wodnych oraz takich nieruchomości, które nie są i nie mogą być wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej ze względów technicznych.

W drugim przypadku, wskazanym w art. 1a ust. 2 u.p.o.l., nie będą uznane za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu podmiotu będącego co prawda przedsiębiorcą, ale prowadzącego działalność rolniczą lub leśną albo polegającą na wynajmie turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych znajdujących się na obszarach wiejskich, gdy podmiot ten posiada stałe miejsce pobytu w gminie położenia nieruchomości, a liczba pokoi przeznaczonych do wynajęcia nie przekracza 5.

Powyższa regulacja rodzi w praktyce poważne wątpliwości. Na gruncie analizowanego orzecznictwa sądowo - administracyjnego można wskazać rozliczne stany faktyczne, w przypadku których ujawnia się rzeczywiste naruszenie przez ustawodawcę podatkowych podstawowych zasad ustrojowych Rzeczypospolitej Polskiej oraz wolności obywatelskich. Aby to unaocznić, można wskazać 2 okoliczności występujące w stanie faktycznym dotyczącym skarżących, których pominięcie, będące wynikiem stosowania zaskarżanych przepisów, sprawia, że wymierzony względem skarżących podatek narusza fundamentalne zasady sprawiedliwości.

Jako pierwszą należy wskazać tę okoliczność, że **skarżący pozostają w związku małżeńskim, a tylko jedno z nich – P K - jest przedsiębiorcą** w rozumieniu Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Nieruchomość będąca źródłem sporu została przez małżonków nabyta do ich majątku wspólnego na zasadach właściwych dla ustawowej małżeńskiej wspólności majątkowej. Pomimo tego, w świetle literalnego brzmienia definicji legalnej zawartej w zaskarżanym przepisie, okoliczność powyższa nie ma żadnego znaczenia. Skarżący są współwłaścicielami nieruchomości i jednocześnie jej współposiadaczami, a przedmiotowa definicja uzależnia zakwalifikowanie nieruchomości jako związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie od faktu jej posiadania przez przedsiębiorcę. Nie sposób więc nie zauważyć, że każdy stosunek współposiadania, bez względu na liczbę współposiadaczy, będzie skutkował zakwalifikowaniem nieruchomości w powyższy sposób, ze

względu na sam fakt zaistnienia wśród posiadaczy przedsiębiorcy. Może to prowadzić do sytuacji absurda, w której w grupie kilkudziesięciu współposiadaczy jest jeden, który posiada status przedsiębiorcy i to prowadzi do niekorzystnej dla pozostałych kwalifikacji przedmiotu opodatkowania. Problem ten był wielokrotnie wskazywany w literaturze przedmiotu (por. np. L. Etel, *Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz* [w:] *Podatek od nieruchomości*. Wyd. 3, Warszawa 2009 oraz W. Morawski *Podatek od nieruchomości przedsiębiorcy – glosa do uchwały NSA z dnia 2 kwietnia 2001 r., FPK 3/00*, Monitor podatkowy, 2002, nr 8) oraz był poddawany szczegółowej analizie judykatury. **W orzecznictwie dominuje pogląd, że każdy przypadek współposiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę i „nie przedsiębiorcę” należy interpretować tak, że nieruchomość jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej.** Jako jeden z wielu przykładów można wskazać Wyrok SN – Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych z dnia 13 lutego 2003 r., sygn. III RN 21/02, w którym Sąd Najwyższy orzekł, 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 art. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. Nr 9 poz. 31 ze zm.)), także wówczas, gdy drugi ze współposiadaczy, będący państwową jednostką organizacyjną, działalności gospodarczej nie prowadzi.”* Wyrok ten zapadł w oparciu o nieobowiązujący już stan prawny, ale w kontekście przedstawianego problemu zachowuje pełną aktualność.

Do podobnego, absurda, wniosku należałoby dojść na przykład w przypadku współposiadania nieruchomości przez spółkę prawa handlowego oraz osobę fizyczną niebędącą przedsiębiorcą.

Należy zauważyć, że w przypadku małżonków, pomimo istnienia ustawowej wspólności majątkowej małżeńskiej, przedsiębiorstwo jednego z nich jest w wielu określonych prawem sytuacjach traktowane w sposób odrębny (np. w odniesieniu do zaciąganych zobowiązań lub w świetle przepisów regulujących podatek dochodowy). **W sprawie skarżących nieruchomość podlegająca opodatkowaniu nigdy nie wchodziła w skład przedsiębiorstwa P K w rozumieniu przepisu art. 55¹ KC.** Przepis ten wyznacza w przypadku osób fizycznych granicę pomiędzy majątkiem posiadanym przez nie przedsiębiorstwa a ich majątkiem prywatnym. Nieruchomość stanowiła tymczasem składnik majątku wspólnego małżonków (majątku prywatnego) niezwiązanego z prowadzeniem działalności gospodarczej przez jednego z nich. Nie da się więc zaprzeczyć temu, że opodatkowanie jej według stawki przewidzianej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest dyskryminujące względem M K, która przedsiębiorcą nie jest, a współposiada przedmiotową nieruchomość.

Ze względu więc na literalną wykładnię zaskarżanych przepisów popartą

utrwaloną linią orzecniczą sądownictwa powszechnego i administracyjnego, nie sposób nie zauważyć, że przepisy te godzą szczególnie w prawa i wolności osób fizycznych, które nie prowadzą działalności gospodarczej, a współposiadają nieruchomość wraz z przedsiębiorcą.

Druga okoliczność zaistniała w sprawie skarżących, która nie jest brana pod uwagę na gruncie zaskarżanych przepisów pomimo fundamentalnego znaczenia, to **całkowity brak wykorzystania posiadanych przez skarżących gruntów do prowadzenia przez jednego z nich działalności gospodarczej**. Zarówno w sprawie skarżących, jak i w innych sprawach poddanych ocenie sądownictwa administracyjnego i powszechnego, brak faktycznego wykorzystywania nieruchomości na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznano za całkowicie irrelevantny dla zakwalifikowania nieruchomości jako związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Można tutaj przytoczyć następujące tezy pochodzące z orzecznictwa: Wyrok WSA 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 WSA 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*”; Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 169/12, w którym Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził, że już „*z samego faktu, że podatnik jest przedsiębiorcą wynika, w myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.), 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*”.

Wyżej przedstawiona linia orzecnicza jest już silnie ugruntowana. Jako inne przykłady zapadłych w jej ramach orzeczeń można wskazać np. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 25 lipca 2012 r., sygn. akt I SA/Sz 32/12, Wyrok WSA w Opolu z dnia 28 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Op 160/10, Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/OI 722/09,

Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 maja 2005 r., sygn. akt I SA/Bk 95/06, Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 września 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 346/05.

W tym miejscu trzeba zwrócić uwagę na kluczową kwestię leżącą u podstaw zarysowanych wyżej problemów związanych ze stosowaniem zaskarżanych niniejszą skargą konstytucyjną przepisów. W treści przepisu art. 1a ust. 1 pkt 3 ustawodawca wskazał 2 grupy podmiotów: przedsiębiorców oraz inne podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Należy zauważyć, uogólniając, że pierwsza z nich zawiera 3 kategorie: osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą w rozumieniu u.s.d.g., osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, którym odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną. Dwie ostatnie kategorie, gdy występują w obrocie prawnym jako przedsiębiorcy, przybierają najczęściej formy prawne spółek prawa handlowego (osobowych i kapitałowych). **W przypadku spółek prawa handlowego ogólną zasadą, wyrażoną w art. 3 Ustawy z dnia 15 września 2000 r. Kodeks Spółek Handlowych (tj. Dz. U. z 2013 r. poz. 1030) jest ta, w świetle której wspólnicy albo akcjonariusze zawiązują spółkę w celu dążenia do pewnego z góry określonego celu, zazwyczaj o charakterze gospodarczym.** Można więc założyć, że wszystkie czynności przedsiębiorcy przyjmującego taką formę organizacyjną niejako z założenia są wymierzone w realizację powyższego pierwotnego celu. Również nabycie przez spółkę nieruchomości musi być traktowane jako forma inwestycji, a więc dążenia do realizacji założenia gospodarczego. W związku z tym w przypadku spółek prawa handlowego założenie przyjęte przez ustawodawcę w chwili redagowania art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., że każda nieruchomość będąca w posiadaniu przedsiębiorcy jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej wydaje się być trafne.

Sytuacja wygląda odmiennie w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Ustawodawca nie wziął bowiem pod uwagę tego, że **każda osoba fizyczna będąca przedsiębiorcą dysponuje majątkiem, którego elementy są podzielone pomiędzy 2 sfery: sferę prywatną oraz sferę związaną z działalnością gospodarczą osoby fizycznej.** W rzeczywistości nie da się więc zaklasyfikować posiadanej przez takiego przedsiębiorcę nieruchomości do jednej z powyższych kategorii bez uprzedniego zbadania, na jaki cel jest ona faktycznie wykorzystywana. **W sytuacjach dotyczących przedsiębiorców będących osobami fizycznymi zaskarżana regulacja prawna całkowicie zawodzi.**

Uwagę zwrócił na to Naczelny Sąd Administracyjny oddalając wyrokiem z dnia 18 lipca 2012 r. o sygnaturze akt II FSK 32/11 skargę kasacyjną. Teza tego orzeczenia brzmi: *„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. Aczkolwiek*

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, to jednak - w świetle zaprezentowanych wyżej rozważań - nie jest to jedyne kryterium 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 nieruchomość (budynek czy też grunt) przeznaczony na realizację niegospodarczych osobistych celów życiowych podatnika oraz jego rodziny."

NSA wskazał więc wyraźnie, wychodząc przy tym poza ramy wyjątków przewidzianych w Ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, że nie można uznać za związane z prowadzeniem działalności gospodarczej tych nieruchomości, które są przeznaczone na realizację niegospodarczych celów życiowych osoby fizycznej – przedsiębiorcy. Tak właśnie prezentowała się sytuacja skarżących, którzy nabyli nieruchomość do małżeńskiego majątku wspólnego, aby wykorzystać ją w przyszłości na cele niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Skarżący, który prowadzi zakład położony w S , a więc w znacznej odległości od miejsca położenia nieruchomości, nie mógł z niej korzystać w jakikolwiek sposób związany z działalnością zakładu. Pomimo tego organ podatkowy, kierując się wytycznymi zawartymi w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, wymierzył względem skarżących podatek od nieruchomości według najwyższej stawki.

W uzasadnieniu cytowanego wyżej orzeczenia NSA zauważył wprawdzie – na gruncie obowiązujących przepisów -, że przyjęcie stanowiska, iż w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą kwalifikowanie posiadanych przez nie nieruchomości jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej po ustaleniu faktycznego ich wykorzystywania na cele związane z tą działalnością prowadziłyby do powstania „nieuzasadnionej asymetrii między sytuacją prawną osób fizycznych i osób prawnych”.

Nie można się jednak zgodzić z tym poglądem gdyż, jak już wspomniano, osoby prawne będące przedsiębiorcami zawsze realizują określony cel gospodarczy, najczęściej sformułowany w ich statucie. Nie sposób więc przyjąć, że osoba prawna nabywająca nieruchomość nabywa ją na cele inne niż związane z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą. W kontekście osób prawnych nie można bowiem mówić o „sferze prywatnej”. Nawet jeżeli podmiot taki posiada nieruchomość, której faktycznie nie wykorzystuje, to ze względu na czysto gospodarcze przeznaczenie takiego podmiotu, należy się w tym stanie rzeczy dopatrywać wyłącznie lokaty kapitału.

Powyższe rozważania NSA dotyczące innego sposobu kwalifikowania nieruchomości niż

obecnie obowiązujący były w sensie legalnym hipotetyczne, a pogląd wyrażony w uzasadnieniu musiał znajdować odniesienie do **rozstrzygnięcia, które jednak wpisało się w linię orzeczniczą ukształtowaną na gruncie literalnego brzmienia zaskarżanych przepisów**. Nie jest bowiem rzeczą sądów administracyjnych dokonywanie analiz i ocen hipotetycznych stanów prawnych. **Niemniej, należy stanowczo zwrócić uwagę na to, że w dorobku sądownictwa administracyjnego dostrzeżono problem postawiony przez skarżących.**

Z zaprezentowanego wyżej orzecznictwa wynika jednoznacznie, że interpretacja zaskarżanych przepisów jest obecnie jednolita i oparta zarówno na ich literalnej wykładni jak i stałej, powtarzalnej i powszechnej praktyce ich stosowania.

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. naruszają 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 poprzez uzależnienie zakwalifikowania nieruchomości do kategorii nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej od posiadania przez osobę fizyczną statusu przedsiębiorcy.

Przepis art. 84 Konstytucji RP formułuje zasadę powszechności opodatkowania. Należy jednak zauważyć, że ustawodawca, któremu pozostawiono dużą swobodę w zakresie nakładania na obywateli obowiązków podatkowych **jest związany innymi zasadami wynikającymi z treści przepisów ustawy zasadniczej**. Znajdują się wśród nich **zasada równości** wyrażona w treści przepisu art. 32 Konstytucji RP, fundamentalna **zasada proporcjonalności** sformułowana w treści przepisu art. 31 ust. 3, zasady tworzące fundamenty **społecznej gospodarki rynkowej** wymienione w art. 20, **zasada ochrony własności** ustanowiona w treści przepisu art. 21 ust. 2 oraz jej rozwinięcie znajdujące się w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, a także wyrażona w treści przepisu art. 22 Konstytucji RP **zasada ograniczania wolności działalności gospodarczej wyłącznie w drodze ustawy i ze względu na ważny interes publiczny**. **Ustawodawca powinien więc zawsze, również w przypadku stanowienia sprawa podatkowego, brać pod uwagę powyższe zasady.**

Stąd w ocenie Skarżących jako wzorzec kontroli norm wynikających z zaskarżonych przepisów Ustawy o podatkach i opłatach lokalnych należy przyjąć normy konstytucyjne wypływające z treści wyżej wskazanych przepisów. W literaturze przedmiotu, za Trybunałem Konstytucyjnym (por. Wyrok TK z dnia 9 listopada 1999 r., sygn. akt K 28/98), zbiór wyżej wskazanych zasad w zestawieniu z treścią art. 84 Konstytucji RP określa się mianem **zasady sprawiedliwości podatkowej w ujęciu materialnym** (w odróżnieniu od zasady sprawiedliwości podatkowej w ujęciu formalnym wyrażonej w treści przepisu art. 217 Konstytucji RP). Jest to wszakże kluczowa zasada, którą powinien kierować się ustawodawca podatkowy.

Jako szczególnie rażące w sprawie P i M K jawi się naruszenie wyżej

wskazanej zasady w korelacji z wyrażoną w treści art. 32 Konstytucji RP zasadą równości. W orzecnictwie Trybunału wielokrotnie wskazywano, że nie może ona stanowić samodzielnego wzorca kontroli konstytucyjności normy (np. Wyrok TK z 13 maja 2008 r., sygn. akt SK 91/06). Niemniej, po zestawieniu jej z zasadą powszechności opodatkowania oraz zasadą ochrony prawa własności można stwierdzić, że wyrażają ona pewien określony **standard stanowienia prawa podatkowego, w świetle którego każdy podmiot charakteryzujący się określoną cechą istotną powinien być traktowany na gruncie prawa daninowego w sposób jednakowy.**

Zasadę równości należy również odczytywać w **bliskim powiązaniu z zasadą sprawiedliwości społecznej wyrażonej w art. 2 *in fine* Konstytucji RP.** Opiera się ona na założeniu, że różnicowanie praw i obowiązków obywateli „*jest dopuszczalne wówczas, o ile jest usprawiedliwione*” (Wyrok TK z dnia 11 kwietnia 1994 r., sygn. akt K. 10/93). Wszelka powstała w ten sposób nierówność ma w rzeczywistości prowadzić do zapewnienia faktycznej równości. Równość relatywna, o której mowa w Konstytucji, zakłada więc pierwotne istnienie pewnej nierówności, która jest następnie niwelowana poprzez stanowienie i stosowanie prawa. W efekcie zasada równości nie sprzeciwia się różnicowaniu sytuacji przez ustawodawcę sytuacji prawnej podatników, ale równo powinny być traktowane wszystkie podmioty charakteryzujące się określoną cechą istotną. Skarżący podnoszą jednak, że **pobieranie od dwóch identycznych działek niewykorzystywanych dla celów związanych z działalnością gospodarczą podatku od nieruchomości w różnej wysokości tylko z tego względu, iż posiadacz jednej z działek jest przedsiębiorcą budzi w świetle dopuszczalności różnicowania sytuacji prawnej obywateli poważne wątpliwości.** Każdy z tych podatników osiąga taką samą „korzyść” z posiadania przedmiotu opodatkowania, bez względu na to, czy jest przedsiębiorcą. Cecha ta nie wpływa również w żadnym stopniu na wartość przedmiotu opodatkowania. Cecha ta nie może być uznana za prawnie relewantną, gdyż nie jest w żaden sposób powiązana z danym przedmiotem opodatkowania. W obu wypadkach nieruchomość pełni bowiem tę samą funkcję i nie wpływa w żaden sposób na działalność gospodarczą przedsiębiorcy.

Do jeszcze głębszego naruszenia powyższej zasady dochodzi w przypadku współposiadania, gdy jeden ze współposiadaczy jest przedsiębiorcą, a drugi przedsiębiorcą nie jest. Wtedy bowiem nawet podmiot nie noszący powyższej cechy, uznanej przez ustawodawcę za istotną, jest traktowany tak, jakby tę cechę nosił.

W ocenie skarżących **powyższy stan prawny nie może się utrzymać.** Nie znajduje on żadnego racjonalnego uzasadnienia, przy czym nie można za takie przyjąć woli zwiększenia przez ustawodawcę wpływów Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego.

Przyznać należy, że ustawodawca dysponuje dużą swobodą w zakresie tworzenia prawa podatkowego. **Swoboda nie oznacza jednak dowolności, a zasady konstytucyjne tworzą wyraźną i nieprzekraczalną granicę ingerencji we własność prywatną. W przypadku zaskarżonych przepisów granica ta została wyraźnie naruszona.**

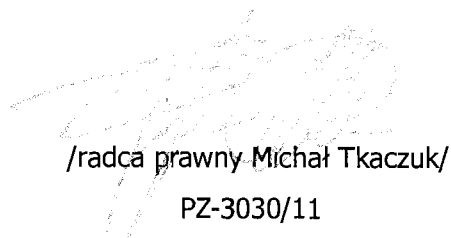
IV. Wniosek o wstrzymanie wykonania orzeczenia – art. 50 UTK

Z uwagi na subiektywną doniosłość sprawy oraz konieczność zapłaty przez skarżących zaległości podatkowej w podatku od nieruchomości za lata 2005 – 2009 wraz z odsetkami, powstałej ze względu na dochodzenie przez nich swoich praw przed organami administracji i sądami administracyjnymi skarżący wnoszą o wydanie przez Trybunał Konstytucyjny postanowienia tymczasowego o wstrzymaniu wykonania decyzji Prezydenta Miasta P z dnia grudnia 2010 r. w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za lata 2005 – 2009 o numerach , , , , .

V. Brak naruszenia zasady *ne bis in idem*

Należy podkreślić, że w niniejszej sprawie nie występuje przeszkoda wynikająca z wcześniejszego rozpoznawania przez Trybunał Konstytucyjny zbliżonej sprawy. Wniosek taki wynika z dogłębnej analizy orzecznictwa Trybunału publikowanego w ramach wydawanego zbioru. W związku z powyższym w niniejszej sprawie nie aktualizują się przesłanki umorzenia postępowania określone w art. 39 UTK.

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


/radca prawny Michał Tkaczuk/
PZ-3030/11

Załączniki:

1. Pełnomocnictwa (2);
2. Wyroki NSA z dnia lutego 2014 r. o sygn. akt:
 - ,
 -doręczone Skarżącym dnia 28 marca 2014 r.,
 - ,
 -doręczone Skarżącym dnia 11 kwietnia 2014 r.,
 -doręczony Skarżącym dnia 28 kwietnia 2014 r.;
3. 4 odpisy skargi konstytucyjnej wraz z załącznikami.