

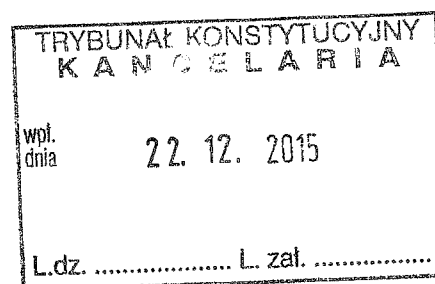


SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Warszawa, dnia 22 grudnia 2015 r.

Sygn. akt SK 13/15

BAS-WPTK-749/15



Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 34 ust. 1 w związku z art. 52 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) w związku z art. 134 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064 ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej P K i M K z 30 czerwca 2014 r. (sygn. akt SK 13/15), wnosząc o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym w związku z art. 134 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Uzasadnienie

I. Reżim prawny postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym

W dniu 30 sierpnia 2015 r. weszła w życie ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064; dalej: ustawa o TK z 2015 r.), której art. 138 uchylił ustawę z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.).

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

Niniejsza sprawa została zainicjowana skargą konstytucyjną P K i M K (dalej również: skarżący) z 30 czerwca 2014 r. (dalej: skarga, skarga konstytucyjna). Sejm został powiadomiony o wszczęciu postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym w tej sprawie pismem Prezesa Trybunału Konstytucyjnego z 7 kwietnia 2015 r. Na dzień wejścia w życie ustawy o TK z 2015 r. sprawa była zatem wszczęta, ale niezakończona. Ponieważ w sprawie zachodzi przesłanka umorzenia postępowania (zob. *petitum* oraz pkt III niniejszego stanowiska), Sejm uznaje, że w postępowaniu tym powinny być stosowane przepisy dotychczasowe, tj. przepisy ustawy o TK z 1997 r.

II. Przedmiot kontroli i stan faktyczny sprawy

1. W *petitum* skargi konstytucyjnej skarżący wnoszą o stwierdzenie niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 1, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.; dalej: u.p.o.l.) z art. 84 w związku z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31, art. 32 oraz art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji z uwagi na to, że zaskarżone przepisy uzależniają zakwalifikowanie gruntów jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jedynie od zaistnienia tej okoliczności, iż jeden z ich współposiadaczy jest przedsiębiorcą lub należy do innej kategorii podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.

Przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie jest jednak *de facto* art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. w zakresie, w jakim uzależnia zakwalifikowanie gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie od faktu prowadzenia przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem działalności gospodarczej, i przez to skutkuje obowiązkiem zapłaty podatku od gruntu w wyższej stawce (odnośnie do tak ujętego zakresu zaskarżenia zob. uwagi poniżej, pkt III.2 i III.3 stanowiska).

Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.: „Użyte w ustawie określenia oznaczają: [...] 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”.

Artykuł 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. stanowi: „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane: grunty”.

Zgodnie zaś z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.: „Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków – 0,90 zł od 1 m² powierzchni”.

Co istotne, nieobjęty zaskarżeniem art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i c u.p.o.l. określa wysokość stawek podatku od innych gruntów: pod jeziorami, zajętych na zbiorniki wodne lub retencyjne lub elektrowni wodnych (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.o.l.; w tym przypadku stawka podatku nie może przekroczyć rocznie 4,58 zł od 1 ha powierzchni) oraz pozostałych gruntów, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego (art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. c u.p.o.l.; w tym przypadku stawka podatku nie może przekroczyć rocznie 0,47 zł od 1 m² powierzchni). Łączna analiza art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a, b i c u.p.o.l. prowadzi do wniosku, że stawka podatku od gruntów jest najwyższa (szczegółowa jej wysokość zależy od treści uchwały przyjętej przez radę właściwej gminy) w przypadku gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Górne granice stawek kwotowych określone w art. 5 ust. 1 u.p.o.l.

ulegają corocznie zmianie na następny rok podatkowy w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszego półrocza roku, w którym stawki ulegają zmianie, w stosunku do analogicznego okresu roku poprzedniego i są ogłaszane na każdy rok podatkowy w obwieszczeniu przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”, z zaokrągleniem w górę do pełnych groszy (zgodnie z art. 20 ust. 1 i ust. 2 u.p.o.l.).

2. Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego.

Skarżący (małżonkowie) nabyli stycznia 2001 r. do majątku objętego ustrojem ustawowej wspólności majątkowej małżeńskiej nieruchomości położoną w P (obręb). Skarżący byli podatnikami podatku od nieruchomości ustalonego według stawek przewidzianych dla gruntów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Organ podatkowy – Prezydent Miasta P – orzekł w przedmiocie wymiaru podatku od nieruchomości: za rok 2005 – decyzją nr z stycznia 2005 r., za rok 2006 – decyzją nr z stycznia 2006 r., za rok 2007 – decyzją nr z stycznia 2007 r., za rok 2008 – decyzją nr z stycznia 2008 r. oraz za rok 2009 – decyzją nr z stycznia 2009 r.

Postanowieniami z września 2009 r. o sygnaturach (dla 2005 r.), (dla 2006 r.), (dla 2007 r.), (dla 2008 r.) i (dla 2009 r.) Prezydent Miasta P orzekł z urzędu o wznowieniu postępowań zakończonych wskazanymi wyżej decyzjami. Okolicznością uzasadniającą wznowienie postępowania był fakt prowadzenia przez P K działalności gospodarczej w S pod firmą „P” od września 1995 r. Głównym przedmiotem działalności skarżącego jest Skarżąca M K nie prowadzi i nie prowadziła działalności gospodarczej

W efekcie wznowienia postępowania Prezydent Miasta P wydał marca 2010 r. decyzje o jednakowej sygnaturze , uchylające opisane powyżej decyzje w przedmiocie 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 czerwca 2010 r., o sygnaturze oraz przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania.

grudnia 2010 r. Prezydent Miasta P orzekł po raz kolejny o wysokości zobowiązania podatkowego, wydając: decyzję nr uchylającą w całości decyzję Prezydenta Miasta P nr z stycznia 2005 r. i ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego za 2005 r. w kwocie zł; decyzję nr uchylającą w całości decyzję Prezydenta Miasta P nr z stycznia 2006 r. i ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego za 2006 r. w kwocie zł; decyzję nr uchylającą w całości decyzję Prezydenta Miasta P nr z stycznia 2007 r. i ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego za 2007 r. w kwocie zł; decyzję nr uchylającą w całości decyzję Prezydenta Miasta P nr z stycznia 2008 r. i ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego za 2008 r. w kwocie zł; decyzję nr uchylającą w całości decyzję Prezydenta Miasta P nr z stycznia 2009 r. i ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego za 2009 r. w kwocie zł.

Wysokość zobowiązania podatkowego została ustalona według stawek właściwych dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a nie dla gruntów określonych jako „pozostałe”. Jako podstawę prawną takiej decyzji wskazano 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. w związku z przepisami właściwymi dla danych lat podatkowych uchwał Rady Miasta P w sprawie podatku od nieruchomości. Przyjęto, że należący do skarżących grunt związany jest z prowadzeniem działalności gospodarczej.

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

Decyzje Samorządowego Kolegium Odwoławczego poddano kontroli Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w P , który oddalił skargi wyrokami z grudnia 2011 r., sygn. akt: , ,

i

Od wyroków wydanych przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w P skarżący wnieśli skargi kasacyjne do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zostały

one oddalone wyrokami z lutego 2014 r., sygn. akt:

W uzasadnieniach prawnych wyroków oddalających skargi kasacyjne Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż w 2000 r. dla nieruchomości nabytej przez skarżących wydano decyzję ustalającą warunki zabudowy i zagospodarowania terenu dla inwestycji polegającej na budowie obiektu magazynowo-handlowego. Z okoliczności tych – zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego – wynikało, że w momencie zakupu działki (w 2001 r.) skarżący P K uznawał się za potencjalnego inwestora, zamierzającego wybudować na niej obiekty związane bezpośrednio z prowadzeniem działalności gospodarczej. Organ podatkowy, wydając pierwotne decyzje dotyczące wymiaru podatku od nieruchomości, nie miał jednak o tym wiedzy, gdyż w umowie sprzedaży działki nie zaznaczono faktu pozyskania gruntu przez skarżącego na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, nie wpisano też tego gruntu do ewidencji środków trwałych przedsiębiorstwa skarżącego. Dopiero w 2008 r., w toku postępowania dotyczącego umorzenia podatku od nieruchomości, skarżący złożył dokumenty, z których wynikało, że prowadzi działalność gospodarczą. Ponieważ sporne decyzje wymiarowe dotyczyły lat 2005-2009, bez znaczenia jest fakt, że w 2010 r. skarżący podjęli starania dotyczące wydania dla przedmiotowej nieruchomości warunków zabudowy dla domu jednorodzinnego.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, z samego faktu, że skarżący jest przedsiębiorcą wynika, w myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., że znajdujące się w jego władaniu grunty, budynki lub budowle uważane są za związane z działalnością gospodarczą. Dla uznania obiektu za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej nie jest konieczne wykorzystywanie nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą. Nie ma przy tym znaczenia, że nieruchomość stanowi przedmiot wspólności małżeńskiej, a jeden z małżonków nie prowadzi działalności gospodarczej.

Postanowieniem z 17 lutego 2015 r., sygn. akt Ts 179/14 Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w części, w której jako ostateczne orzeczenie o prawach skarżących wskazano wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z lutego 2014 r., sygn. akt

i , albowiem w tym zakresie skarga została wniesiona po terminie.

Skarżący wyczerpał drogę prawną, o której mowa w art. 46 ust. 1 ustawy o TK z 1997 r. Od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego oddalającego skargę kasacyjną środek zaskarżenia nie przysługuje.

3. W ocenie skarżących, regulacja 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. w wielu sytuacjach narusza podstawowe zasady ustrojowe Rzeczypospolitej Polskiej oraz wolności obywatelskie. Dla przykładu, bez znaczenia dla zawartej w art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. definicji legalnej gruntu związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą jest fakt, iż tylko jeden z współposiadaczy nieruchomości jest przedsiębiorcą. Każdy stosunek współposiadania gruntu z przedsiębiorcą, bez względu na liczbę współposiadaczy, skutkuje zakwalifikowaniem gruntu jako związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą. Absurdalne konsekwencje takiego uregulowania uwidaczniają się szczególnie w przypadku współposiadania gruntu przez małżonków, z których tylko jeden jest przedsiębiorcą. Skarżący wskazują, że: „[W] przypadku małżonków, pomimo istnienia ustawowej wspólności 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” (skarga, s. 9). Regulacja u.p.o.l. nie wyznacza natomiast granicy pomiędzy majątkiem posiadany przez osobę fizyczną jako przedsiębiorcę oraz jako osobę prywatną i skutkuje opodatkowaniem nieruchomości wyższą stawką podatkową nawet wtedy, gdy należy ona do majątku prywatnego osoby fizycznej będącej przedsiębiorcą.

Ponadto zaskarżona regulacja abstrahuje od faktycznego sposobu wykorzystywania nieruchomości. Nawet nieruchomość, która w żaden sposób nie jest wykorzystywana na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, jest kwalifikowana jako nieruchomość związana z prowadzeniem działalności gospodarczej. W przypadku spółek prawa handlowego przyjęte przez ustawodawcę założenie, zgodnie z którym sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę jest wystarczający dla zakwalifikowania jej jako nieruchomości związanej z działalnością gospodarczą, jest trafne, gdyż wszystkie czynności przedsiębiorcy przyjmującego formę spółki prawa handlowego z definicji (wyrażonej w art. 3 ustawy z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych, tj. Dz. U. 2013, poz. 103 ze zm., zgodnie z którą przez umowę spółki handlowej wspólnicy albo akcjonariusze

zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu – zdaniem skarżących zazwyczaj gospodarczego) zmierzają do realizacji celu gospodarczego. Tymczasem w przypadku przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, ze względu na posiadanie przez nich majątku dwojakiego rodzaju (wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej oraz prywatnego), zaskarżona regulacja u.p.o.l. zawodzi.

Zdaniem skarżących, jako szczególne jawi się naruszenie w ich przypadku zasady równości wyrażonej w art. 32 Konstytucji. Zasada równości w świetle prawa podatkowego wymaga, aby każdy podmiot charakteryzujący się określoną cechą istotną był traktowany na gruncie prawa daninowego w sposób jednakowy. Zasada równości nie sprzeciwia się różnicowaniu sytuacji prawnej podatników, ale równo powinny być traktowane wszystkie podmioty charakteryzujące się określoną cechą istotną. Skarżący podnoszą, że: „[P]obieranie 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 przedmiotem opodatkowania. W obu przypadkach nieruchomości 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 jakby tę cechę nosił” (skarga, s. 14).

III. Analiza formalnoprawna

1. Zgodnie z art. 79 Konstytucji, skargę konstytucyjną może wnieść każdy, czyje prawo lub wolność konstytucyjna zostały naruszone. Skarga konstytucyjna może zostać złożona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w ciągu 3 miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej

decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia (art. 46 ust. 1 ustawy o TK z 1997 r.).

Zgodnie z art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r., Trybunał Konstytucyjny zobowiązany jest rozważyć, czy wydanie orzeczenia w toczącym się przed nim postępowaniu nie jest zbędne lub niedopuszczalne, a w razie stwierdzenia negatywnej przesłanki procesowej umarza postępowanie. Trybunał w toku całego postępowania, aż do wydania wyroku w sprawie, kontroluje, czy nie zachodzą ujemne przesłanki procesowe wyłączające dopuszczalność merytorycznej kontroli zgłoszonych zarzutów, skutkujące obligatoryjnym umorzeniem postępowania (por. postanowienia TK z: 25 października 1999 r., sygn. akt SK 22/98; 8 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 80/06; 3 sierpnia 2011 r., sygn. akt SK 13/09; 8 stycznia 2013 r., sygn. akt SK 15/10; 11 czerwca 2013 r., sygn. akt K 50/12). Dotyczy to wszelkich kwestii wstępnych, jak również przesłanek formalnych, wspólnych dla kontroli inicjowanej w trybie skargi konstytucyjnej, wniosku lub pytania prawnego. Merytoryczne rozpoznanie zarzutów sformułowanych w skardze konstytucyjnej jest uzależnione od spełnienia wszystkich warunków jej dopuszczalności (zob. postanowienie TK z 1 marca 2010 r., sygn. akt SK 29/08 i powołane tam orzecznictwo). Ustawa nie ogranicza możliwości oceny przez Trybunał Konstytucyjny warunków dopuszczalności skargi konstytucyjnej żadnym terminem. Stąd też skład wyznaczony do orzekania merytorycznego nie jest związany wynikami wstępnej kontroli ujętymi w zarządzeniu sędziego Trybunału o nadaniu skardze biegu albo w postanowieniu Trybunału o uwzględnieniu zażalenia na postanowienie o odmowie nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej (zob. np. postanowienia TK z: 8 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 80/06; 30 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 15/07; 19 października 2010 r., sygn. akt SK 8/09; 11 września 2012 r., sygn. akt SK 19/12; wyrok TK z 26 listopada 2012 r., sygn. akt SK 33/10). *Ergo*, może on przeprowadzić dalszą kontrolę skargi i umorzyć postępowanie, jeżeli wydanie orzeczenia byłoby niedopuszczalne ze względu na przeszkody formalne.

2. Biorąc pod uwagę powyższe, analizie formalnoprawnej musi być poddane kilka kwestii. W pierwszej kolejności należy odnieść się do przedmiotu kontroli w niniejszej sprawie. Zważywszy restrykcyjne warunki formalne, które musi spełniać pismo procesowe inicjujące kontrolę przed Trybunałem Konstytucyjnym, trzeba wskazać, że nie wszystkie zakwestionowane przez skarżących przepisy w świetle

sformułowanych zarzutów stanowią rzeczywisty przedmiot kontroli. Zastrzeżenia budzi przede wszystkim uczynienie przedmiotem kontroli art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., powołanego jako przepisu związkowego wraz z art. 1a ust. 1 pkt 3 i art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. Artykuł 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. określa, że grunty są przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Tymczasem zarzuty skarżących nie zmierzają do zakwestionowania zgodności z Konstytucją samego opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów, a wyłącznie uzależnienia opodatkowania gruntów wyższą stawką podatku od nieruchomości wyłącznie od faktu ich współposiadania przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą. Tym samym wskazanie jako przedmiotu kontroli art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie jest związane z zarzutem sformułowanym przez skarżących, gdyż przepis ten nie zawiera kwestionowanej treści.

Wobec tego, Sejm wnosi o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r. w związku z art. 134 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r., ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku, w zakresie badania konstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l.

3. W dalszej kolejności konieczne jest precyzyjne wyznaczenie zakresu skargi i w związku z tym należy stwierdzić, co następuje.

Pomimo tego, że w *petitum* skargi art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. zakwestionowano w całości, to jednak zarówno dalsza część samego *petitum*, jak i uzasadnienie skargi prowadzą do wniosku, iż w rzeczywistości skarżący formułują zarzut niezgodności z Konstytucją przywołanych przepisów jedynie w zakresie, w jakim uzależniają one zakwalifikowanie gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie od faktu prowadzenia przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem działalności gospodarczej i przez to opodatkowanie ich podatkiem od nieruchomości w wyższej stawce. Zakwestionowana regulacja nie budzi wątpliwości konstytucyjnych skarżących *in extenso*. Skarżący nie kwestionują zgodności z Konstytucją opodatkowania wyższą stawką podatku od nieruchomości gruntów faktycznie wykorzystywanych na cele prowadzonej przez współposiadacza działalności gospodarczej, ani konstytucyjności zakwestionowanej regulacji w zakresie, w jakim dotyczy ona podatników prowadzących działalność gospodarczą w formie spółek prawa handlowego.

Uwzględniając powyższe, stosowne wydaje się doprecyzowanie wskazanego w skardze zakresu zaskarżenia kwestionowanej regulacji poprzez objęcie nim jedynie zakresu „w jakim uzależnia zakwalifikowanie gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie od faktu prowadzenia działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem”.

Zdaniem Sejmu, tego rodzaju zabieg jest w pełni uprawniony, a ewentualny wyrok w niniejszej sprawie odnosić się może jedynie do pewnego zakresu normatywnego przepisów i jego sentencja powinna przybrać postać zakresową (por. wyrok TK z 5 lipca 2011 r., sygn. akt P 14/10).

4. W ramach analizy formalnoprawnej należy również ocenić wypełnienie przez skarżącego obowiązku wskazania, jakie konstytucyjne wolności lub prawa i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone, oraz uzasadnienia stawianych zarzutów (zob. art. 47 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o TK z 1997 r.). W swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że: „[S]karżący obowiązany jest przedstawić konkretne i przekonujące argumenty świadczące o niekonstytucyjności zakwestionowanych regulacji. Tym samym skarżący nie tylko winien wskazać, jakie konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone kwestionowaną regulacją, lecz także opisać «sposób» tego naruszenia. Argumenty te muszą koncentrować się na problemie merytorycznej niezgodności zachodzącej między unormowaniami stanowiącymi przedmiot skargi konstytucyjnej oraz tymi, które określone są w niej jako wzorce kontroli [...] Tym samym nie wystarczy, że skarżący wskaże określone przepisy oraz przepisy konstytucyjne, z którymi są one, w jego opinii, niezgodne. Musi on także wyjaśnić, na czym owa niezgodność polega. Jest to przesłanka konieczna do uznania dopuszczalności skargi konstytucyjnej” (postanowienie TK z 2 lutego 2012 r., sygn. akt SK 14/09; zob. także np. postanowienia TK z: 28 lutego 2007 r., sygn. akt SK 78/06; 14 stycznia 2009 r., sygn. akt Ts 21/07; 15 grudnia 2009 r., sygn. akt Ts 10/09; 12 października 2010 r., sygn. akt Ts 229/09; 6 grudnia 2012 r., sygn. akt Ts 187/11).

Skarżący domagają się w skardze stwierdzenia niezgodności zaskarżonych przepisów u.p.o.l. 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. Skarżący wskazują przy tym: „Przepis art. 84 Konstytucji RP formułuje zasadę powszechności opodatkowania. Należy jednak

zauważyć, że ustawodawca [...] 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 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” (skarga, s. 13; pismo skarżących usuwające braki formalne skargi konstytucyjnej z 7 sierpnia 2014 r. [dalej: pismo skarżących z 7 sierpnia 2014 r.], s. 2).

Jak wskazuje się w doktrynie, w odniesieniu do określonego wzorca kontroli uruchomionej przed Trybunałem Konstytucyjnym: „Samo powołanie przepisu konstytucji (procesowo konieczne) nie precyzuje tego wzorca, gdy natomiast każde orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o zgodności lub niezgodności kontrolowanego aktu normatywnego musi opierać się na tyle wyraźnym określeniu owego wzorca, aby mógł on stanowić przydatny miernik (kryterium) oceny” (Z. Czeszejko-Sochacki, *Sądownictwo konstytucyjne w Polsce na tle porównawczym*, Warszawa 2003, s. 180). Skarżący powinni zatem szczegółowo wskazać, w czym wyraża się naruszenie ich praw.

5. Wzorcami wskazanymi w skardze są art. 20 i art. 22 Konstytucji. Zgodnie z art. 20 Konstytucji: „Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej”, zgodnie zaś z art. 22 Konstytucji: „Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny”. Z analizy orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że art. 20 i art. 22 Konstytucji mogą stanowić podstawę skargi konstytucyjnej. Jak stwierdził sąd konstytucyjny w wyroku z 29 kwietnia 2003 r., sygn. akt SK 24/02: „Użycie w art. 20 i art. 22 Konstytucji zwrotu «wolność działalności gospodarczej» świadczy wyraźnie o tym, że przepisy te można uznać także za podstawę prawa podmiotowego o randze konstytucyjnej, a nie tylko i wyłącznie za normę prawa w znaczeniu przedmiotowym i zasadę ustroju państwa.

Wolność działalności gospodarczej – choć niewątpliwie ma charakter szczególny, inny niż wolność i prawa wskazane w rozdziale II Konstytucji – może stanowić podstawę uprawnień jednostek wobec państwa i organów władzy publicznej, które winny i mogą być chronione w trybie skargi konstytucyjnej”. Podkreślić jednak należy, że skoro art. 22 Konstytucji wyznacza warunki ograniczeń swobody działalności gospodarczej, to zgodnie z zasadą skargowości wynikającą z art. 66 ustawy o TK z 1997 r. to na skarżącym ciąży obowiązek precyzyjnego określenia, z którym z elementów normy konstytucyjnej zakwestionowany przepis pozostaje w sprzeczności (zob. np. postanowienie TK z 19 października 2009 r., sygn. akt Ts 208/08 wraz ze wskazanym tam orzecznictwem).

Uzasadniając naruszenie prawa podmiotowego – wolności działalności gospodarczej, skarżący ograniczyli się do tezy: „[N]ie może tu bowiem ująć uwadze, iż przy tak sformułowanym przepisie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych prowadzenie drobnej działalności gospodarczej przez osobę dysponującą kilkoma nieruchomościami (nie związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej), może się okazać z założenia wykluczone (ekonomicznie nieuzasadnione) z uwagi na fakt maksymalnego obciążenia podatkowego (z samego tylko faktu posiadania statusu przedsiębiorcy) nieruchomości skutkujący tym, że przychody z ubocznej, w stosunku do faktu posiadania nieruchomości, działalności gospodarczej, mogą z założenia być nie wystarczające do pokrycia automatycznie i maksymalnie wzrastających obciążeń podatkowych” (pismo skarżących z 7 sierpnia 2014 r., s. 4).

Zdaniem Sejmu, tak sformułowany zarzut dotyczący naruszenia swobody działalności gospodarczej nie dotyczy sytuacji prawnej skarżących, lecz ma abstrakcyjny charakter i odnosi się do sytuacji hipotetycznej. Tymczasem, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, w trybie art. 79 ust. 1 Konstytucji co do zasady niedopuszczalne jest dochodzenie praw osób trzecich. Podstawową cechą skargi konstytucyjnej jest bowiem jej bezpośredni charakter (zob. postanowienia TK z: 11 grudnia 2002 r., sygn. akt Ts 116/02; 14 stycznia 2003 r., sygn. akt Ts 82/02; 27 lutego 2006 r., sygn. akt Ts 198/05; 1 września 2006 r., sygn. akt Ts 3/06; 24 czerwca 2014 r., sygn. akt Ts 4/14; 17 kwietnia 2015 r., sygn. akt Ts 15/15).

W konsekwencji, postępowanie w zakresie badania zgodności art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. z art. 20, i art. 22 Konstytucji powinno zostać **umorzone** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r. w związku

z art. 134 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r., ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

6. Kolejnym wzorcem kontroli wskazanym w skardze jest art. 21 Konstytucji oraz jego rozwinięcie znajdujące się w art. 64 Konstytucji, przywołane w zw. z art. 2 Konstytucji. Z analizy treści skargi konstytucyjnej wynika jednak, inaczej niż z *petitum*, że skarżący traktują wzorce określone w art. 21 i art. 64 Konstytucji jako samodzielne (pismo skarżących z 7 sierpnia 2014 r., s. 2-3), a zarzut naruszenia art. 2 Konstytucji łączy raczej z zarzutem naruszenia art. 32 i art. 84 Konstytucji (skarga, s. 14). Ze względu na zakorzenioną w europejskiej kulturze prawnej zasadę *falsa demonstratio non nocet* (decydujące znaczenie ma istota sprawy, a nie jej oznaczenie) Trybunał powinien dokonać kontroli normy nie z formalnie, lecz z materialnie wskazanym wzorcem (zob. przykładowo wyrok TK z 19 marca 2001 r., sygn. akt K 32/00).

Problem relacji względem siebie wzorców kontroli dekodowanych z art. 21 i art. 64 Konstytucji był przedmiotem już wczesnego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z 25 lutego 1999 r. (sygn. akt K 23/98) stwierdził, że norma wyrażona w art. 21 ust. 1 Konstytucji należy do podstawowych zasad ustrojowych Rzeczypospolitej Polskiej, co wynika z faktu zamieszczenia tego przepisu w rozdziale I Konstytucji: „Zasady ustrojowe, takie jak ta wyrażona w art. 21 Konstytucji RP, spełniają kluczowe znaczenia w perspektywie poszukiwania wzorca konstytucyjnego w zakresie dotyczącym badania konstytucyjności kwestionowanych przepisów prawnych, o ile Konstytucja RP nie zawiera norm bardziej szczegółowych. W zakresie dotyczącym ochrony prawa własności oraz ograniczonych praw rzeczowych takie szczegółowe normy zawiera art. 64 Konstytucji”. Jednocześnie Trybunał przyjmuje, że unormowanie art. 64 Konstytucji w pewnych kierunkach powtarza, w innych – uzupełnia unormowanie przewidziane w jej art. 21 (wyroki TK z: 25 lutego 1999 r., sygn. akt K 23/98; 23 marca 1999 r., sygn. akt K 2/98).

W konsekwencji przyjętego stanowiska podstawową i samodzielną rolę jako wzorca kontroli konstytucyjności regulacji ingerujących w sferę prawa własności w orzecznictwie sądu konstytucyjnego pełni art. 64 Konstytucji. Nie budzi jednak wątpliwości, że naruszenie norm bardziej szczegółowych wyrażonych w tym przepisie oznacza naruszenie także ogólniejszego art. 21 ust. 1 Konstytucji. Niemniej, o ile ten ostatni przepis może stanowić wzorzec kontroli abstrakcyjnej,

o tyle nie może być – zdaniem TK – bezpośrednią podstawą prawną roszczeń osób fizycznych i innych podmiotów prawa prywatnego, w tym samoistną podstawą skargi konstytucyjnej. Wyłączenie powyższe nie dotyczy art. 21 ust. 2 Konstytucji, który może być samodzielną podstawą skargi konstytucyjnej odnośnie do prawa do „słusznego” odszkodowania w przypadku wywłaszczenia (zob. S. Jarosz-Żukowska, *Gwarancja ochrony własności i innych praw majątkowych [w:] Realizacja i ochrona konstytucyjnych wolności i praw jednostki w polskim porządku prawnym*, red. M. Jabłoński, Wrocław, E-Wydawnictwo, Prawnicza i Ekonomiczna Biblioteka Cyfrowa. Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, 2014, Prace Naukowe Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego, e-Monografie, nr 45, s. 532). Taka sytuacja nie ma jednak miejsca w niniejszej sprawie.

Problem dopuszczalności wskazywania naruszenia prawa własności przez przepis prawa daniowego i tym samym podawania jako wzorca konstytucyjnego art. 64 ust. 1 Konstytucji również był już przedmiotem wypowiedzi Trybunału Konstytucyjnego.

Trybunał przyjmował, że wysunięcie w skardze konstytucyjnej zarzutu naruszenia prawa podmiotowego gwarantowanego przez art. 64 Konstytucji jest dopuszczalne i umożliwia Trybunałowi merytoryczne wypowiedzenie się w sprawie zgodności zakwestionowanej regulacji z tym wzorcem kontroli. „Niewątpliwie nakładanie ciężarów publicznych (w tym także podatków) i konieczność ich zapłaty, jest ingerencją w sferę chronioną konstytucyjnie. Nie ulega bowiem wątpliwości, że ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych ogranicza prawo do korzystania z własności, jak również do czerpania z niej godziwych pożytków” (wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04; zob. także wyroki TK z: 29 listopada 2006 r., sygn. akt SK 51/06; 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/07; 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06; 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06; 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06; 9 listopada 2010 r., sygn. akt SK 10/08). Sąd konstytucyjny podkreślał, że chociaż ciężary publiczne prawidłowo nałożone nie mogą zostać uznane za niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności i innych praw majątkowych, to granicą ingerencji podatkowej jest istota prawa własności (zob. przykładowo wyroki TK z: 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06; 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06). Ponadto zarzut niezgodnego z art. 64 Konstytucji naruszenia praw majątkowych może nastąpić także wówczas, gdy przepisy prawa daniowego

powodujące uszczerplenie majątkowe były dotknięte wadliwością w postaci uchybienia w sposobie nałożenia podatku, np. wkroczenie przez przepis rozporządzenia w materię ustawową (zob. wyroki TK z: 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04; 5 listopada 2008 r., sygn. akt SK 79/06; 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06). Naruszenie konstytucyjnych warunków przyzwoitej legislacji, wynikających z art. 2 Konstytucji, w tym wymogów jasności i określoności przepisów podatkowych, oznacza niekonstytucyjną ingerencję w sferę własności podatnika gwarantowaną przez art. 64 Konstytucji (wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06).

Jednocześnie sąd konstytucyjny zwracał uwagę, że bezpodstawne jest utożsamianie naruszenia art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku i doznaniem w ten sposób uszczerbkiem majątkowym. Nakładanie ciężarów i świadczeń publicznych nie może być z założenia uznawane za niekonstytucyjną ingerencję w prawa majątkowe podatnika. Obowiązek podatkowy znajduje bezpośrednio „zakotwiczenie” w przepisach ustawy zasadniczej, posiada odrębną i własną podstawę, a zatem ustawodawca został konstytucyjnie upoważniony do stanowienia przepisów prawa daninowego, których istotą jest ograniczenie praw majątkowych. Wynika on przede wszystkim z art. 84 Konstytucji, który nakłada powszechny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, i niejako zwalnia ustawodawcę z obowiązku usprawiedliwiania wprowadzenia daniny publicznej, ustanawiając władztwo podatkowe państwa (zob. postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; zob. także wyrok TK z 20 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00). Tym samym „pobieranie danin i opłat o charakterze publicznym nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji” (wyrok TK z 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; zob. także wyrok TK z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02). Sąd konstytucyjny, dokonując oceny dopuszczalności kontroli przepisu podatkowego z art. 64 Konstytucji, albo umarzał postępowanie w tym zakresie (postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; 25 listopada 2009 r., sygn. akt SK 30/07; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10), albo uznawał wskazany wzorzec za nieadekwatny (wyrok TK z 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00).

Trybunał Konstytucyjny przyjął, że pobieranie podatków nie może być uznane za ingerencję w sferę prawa własności, chyba że – jak wskazywano już powyżej – stanowi ukrytą formę konfiskaty mienia (wyrok TK z 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00). Ponadto stwierdzał, że zarzut ingerencji w prawa majątkowe podatnika jest dopuszczalny w przypadku, gdy zrealizował on już obowiązek podatkowy, w wyniku czego powstała nadpłata. Artykuł 64 Konstytucji byłby zatem adekwatnym wzorcem kontroli w sprawach dotyczących zwrotu nadpłaty (uiszczonego, nienależnego świadczenia publicznego), a naruszonym prawem byłoby nie prawo własności, lecz wierzytelność, lub maksymalnie ukształtowane prawo do wierzytelności dotyczącej zwrotu nadpłaconego podatku (wyrok TK z 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08).

Zdaniem Sejmu, zasadne jest przyjęcie w tej sprawie reprezentowanego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i przedstawionego powyżej stanowiska, iż nałożenie podatku nie może być uznawane za ingerencję w sferę prawa własności (zob. postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06; 31 marca 2009 r., sygn. akt Ts 189/06; 25 maja 2009 r., sygn. akt Ts 121/07; zob. także wyrok TK z 20 stycznia 2001 r., sygn. akt K 17/00; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10). Skarżący jako wzorzec kontroli wskazali art. 64 Konstytucji. Równocześnie wysunęli tezę, że na skutek zastosowania zakwestionowanych przepisów prawa podatkowego doszło do naruszenia ich prawa własności, gdyż jako osoby fizyczne zobowiązani zostali do zapłaty podatku w stawce wyższej, jak dla przedsiębiorców (pismo skarżących z 7 sierpnia 2014 r., s. 2-3) Jak się jednak wydaje, nie towarzyszy temu niezbędne skonkretyzowanie w uzasadnieniu pisma procesowego treści prawa podmiotowego, które miałyby doznać „uszczerbku”. W istocie rzeczy skarżący formułują pogląd o niekonstytucyjności badanej regulacji ze względu na naruszenie zasady równości, to jest naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji. Natomiast utożsamienie naruszenia art. 64 Konstytucji z koniecznością uiszczenia podatku w wyższej stawce i doznaniem w ten sposób uszczerbkiem majątkowym jest niedopuszczalne.

Z tych powodów postępowanie w zakresie badania zgodności art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. z art. 21 i art. 64 Konstytucji powinno zostać **umorzone** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r. w związku z art. 134 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r., ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

7. Skarżący uczynili wzorcem kontroli również art. 31 ust. 3 Konstytucji (wprawdzie *petitum* skargi wskazuje na art. 31 Konstytucji *in extenso*, ale konkretyzację można odnaleźć na s. 13 skargi). Ani *petitum* skargi, ani jej uzasadnienie nie pozwala na ustalenie, czy przepis ten skarżący traktują jako samodzielny, czy jako związkowy wzorzec kontroli. Sam art. 31 ust. 3 Konstytucji, co należy podkreślić, nie proklamuje chronionych w trybie skargi konstytucyjnej praw i wolności człowieka i obywatela, a „[W]yznacza granice ingerencji w konkretne prawa konstytucyjne zagwarantowane w szczegółowych przepisach konstytucyjnych” (wyrok TK z 27 czerwca 2008 r., sygn. akt K 51/07; zob. także wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. akt SK 23/07).

Jak wskazał Trybunał w pełnym składzie: „W rozumieniu Trybunału Konstytucyjnego art. 31 ust. 3 Konstytucji nie może stanowić całkowicie samodzielnego wzorca kontroli. Musi on być zawsze ujmowany jako przepis związkowy, stosowany wspólnie z innymi przepisami Konstytucji, normującymi konkretne wolności lub prawa” (wyrok TK z 22 września 2005 r., sygn. akt Kp 1/05).

Wobec tego, że skarżący nie uzasadnili z którymi konkretnie wolnościami lub prawami wiąże naruszenie art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz nie uzasadnili na czym konkretnie miałyby polegać naruszenie wywodzonej z niego zasady proporcjonalności, trudno uznać, aby skarga w tym zakresie spełniała wymogi określone w art. 47 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o TK z 1997 r. Nie można bowiem przyjąć, że odpowiednią argumentację – w rozumieniu ustawy o TK z 1997 r. przyjętym przez Trybunał Konstytucyjny – stanowi wymienienie i nazwowe określenie zasady proporcjonalności, bez jakiegokolwiek doprecyzowania zarzutu stawianego w tym zakresie. Taki sposób zredagowania skargi nie pozwala na odtworzenie zakresu i treści zarzutu niezgodności kwestionowanych przepisów ze wskazanym artykułem Konstytucji.

Na marginesie należy przy tym wskazać, że nawet gdyby skarżący skonkretyzowali w skardze zarzuty naruszenia art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz poparli je stosownymi argumentami, i nawet gdyby zgodnie z zasadą *falsa demonstratio non nocet* przyjąć, że skarżący odnoszą art. 31 ust. 3 do art. 84 Konstytucji, to w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego: „[Z] uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną w art. 84, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategoriach ograniczeń

w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz w kategoriach relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony” (wyrok TK z 6 stycznia 2009 r., sygn. akt SK 22/06 oraz wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00; zob. także postanowienia TK z: 18 listopada 2008 r., sygn. akt SK 23/06 oraz 25 listopada 2009 r., sygn. akt 30/07). Jak bowiem stwierdził Trybunał w wyroku z 22 maja 2002 r. (sygn. akt K 6/02), obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, nie jest ograniczeniem, którego dotyczy art. 31 ust. 3 Konstytucji, chociaż jego zakres i treść mogą być kontrolowane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją.

W konsekwencji, postępowanie w zakresie badania zgodności art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. z art. 31 Konstytucji powinno zostać **umorzone** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r. w związku z art. 134 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r., ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

8. Odnosząc się do sposobu ujęcia w skardze pozostałych wzorców kontroli, należy zauważyć, że skarżący zarzucają zakwestionowanej regulacji naruszenie zasady równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji), zasady powszechności i równości opodatkowania (art. 84 Konstytucji), a także zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji). Wydaje się, że na podstawie analizy uzasadnienia skargi, zwłaszcza s. 13 i 14, można przyjąć zgodnie z zasadą *falsa demonstratio non nocet*, która „znajduje zastosowanie nie tylko w odniesieniu do norm stanowiących przedmiot kontroli, ale również do norm prawnych stanowiących podstawę kontroli” (por. np. wyrok TK z 8 lipca 2002 r., sygn. akt SK 41/01 oraz postanowienia TK z: 8 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 26/07 i 21 lipca 2009 r., sygn. akt SK 61/08), że skarżący traktują te wzorce kontroli jako związkowe.

Należy przy tym zauważyć, że choć skarżący powołali w *petitum* skargi jako wzorzec kontroli cały art. 32 Konstytucji, to w jej uzasadnieniu nie podnieśli żadnych argumentów wskazujących na dyskryminacyjny charakter zaskarżonej regulacji, wobec czego trzeba uznać, że ich zarzuty koncentrują się na tym aspekcie zasady równości, który jest ujęty w art. 32 ust. 1 Konstytucji. Z tego powodu, postępowanie w zakresie dotyczącym kontroli zgodności kwestionowanej regulacji z art. 32 ust. 2 Konstytucji powinno zostać **umorzone** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK

z 1997 r. w związku z art. 134 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r., ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

9. Zarówno *petitum* skargi, jak i wnikliwa analiza jej uzasadnienia prowadzą do wniosku, że skarżący kwestionują pewną interpretację 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. Wskazuje na to zarówno pkt 2 *petitum*, w którym skarżący wnoszą o wystąpienie przez Trybunał Konstytucyjny do Naczelnego Sądu Administracyjnego o udzielenie informacji co do wykładni zakwestionowanych przepisów, jak i wielokrotne podkreślanie w treści uzasadnienia, że wykładnia zaskarżonych przepisów u.p.o.l. przyjęta przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w P i przez Naczelny Sąd Administracyjny w orzeczeniach wydanych w sprawach skarżących jest utrwalona i jednolicie przyjęta w orzecznictwie sądów powszechnych i administracyjnych (skarga, s. 6, 9, 10, 13).

W takiej sytuacji zasadnicze znaczenie dla dalszego porządku rozważań ma to, czy leżąca u podstaw rozstrzygnięcia o prawach i wolnościach skarżących wykładnia zakwestionowanych przepisów nabrała w praktyce cech jednolitości, przesądzając ich znaczenie normatywne. W przeciwnym bowiem wypadku postępowanie powinno zostać umorzono ze względu na to, że dotyczy sfery stosowania prawa. Trybunał Konstytucyjny jest „sądem prawa” nie zaś „sądem faktów” i w zasadzie problematyka stosowania prawa nie mieści się w zakresie jego kognicji. W dotychczasowym orzecznictwie ukształtowany został jednak pogląd, że jeżeli utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu prawnego, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest kwestionowana przez przedstawicieli doktryny, to przedmiotem kontroli konstytucyjności jest norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką (zob. postanowienie TK z 19 lipca 2005 r., sygn. akt SK 37/04, i powołane tam orzeczenia, wyrok TK z 24 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 16/06). Jak ponadto wskazał Trybunał Konstytucyjny: „[S]tałość, powtarzalność i powszechność praktyki sądowej może nadawać kwestionowanemu unormowaniu w sposób stały i powszechny określone znaczenie, podlegające następnie kontroli konstytucyjności. Stałość i powszechność praktyki, wynikającej z odczytywania przepisów w sposób niekonstytucyjny, powoduje bowiem nadanie samym przepisom trwałego i niekonstytucyjnego znaczenia. [...] Ujawnienie [...] zależności pomiędzy sferą stanowienia i stosowania prawa wymaga jednakże każdorazowo stwierdzenia, czy

w istocie rzeczy mamy do czynienia z taką właśnie powtarzalną i powszechną metodą wykładni określonego przepisu (unormowania)” (postanowienie TK z 21 września 2005 r., sygn. akt SK 32/04; wyrok TK z 24 czerwca 2008 r., sygn. akt SK 16/06).

10. Zdaniem skarżących, w orzecznictwie sądowym dominuje pogląd, zgodnie z którym na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości w każdym przypadku współposiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę i podmiot niebędący przedsiębiorcą, nieruchomość należy traktować jako związaną z prowadzeniem działalności gospodarczej. Jako przykład orzeczenia należącego do tej linii orzeczniczej skarżący wskazują wyrok Sądu Najwyższego z 13 lutego 2003 r. (sygn. akt III RN 21/02), w którym Sąd Najwyższy orzekł, że: „[J]eżeli 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 [...] także wówczas, gdy drugi ze współposiadaczy, będący państwową jednostką organizacyjną, działalności gospodarczej nie prowadzi”.

Skarżący wskazują również, że ugruntowana jest linia orzecznicza, zgodnie z którą sam fakt posiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę skutkuje tym, że nieruchomość ta jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, a dla ustalenia, że nieruchomość podlega opodatkowaniu wyższymi stawkami podatku nie jest konieczne stwierdzenie, że nieruchomość ta jest faktycznie wykorzystywana do wykonywania działalności gospodarczej. Jako reprezentatywne dla tej linii orzeczniczej skarżący wskazują wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 22 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/GI 982/12; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 27 marca 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 169/12; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 25 lipca 2012 r., sygn. akt I SA/Sz 32/12; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z 28 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Op 160/10; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 14 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/OI 722/09; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 30 maja 2005 r., sygn. akt I SA/Bk 95/06 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 8 września 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 346/05.

11. Rozważania dotyczące istnienia jednolitej wykładni zakwestionowanych przepisów należy rozpocząć od krótkiego przedstawienia ich historycznego brzmienia. Artykuł 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. oraz art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. obowiązują od 1 stycznia 2003 r. w brzmieniu nadanym im ustawą z dnia 30 października 2002 r. o zmianie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 200, poz. 1683). Od dnia 1 stycznia 1997 r. do 31 grudnia 2002 r. definicja gruntów związanych z działalnością gospodarczą znajdowała się w art. 5 ust. 3 u.p.o.l. i brzmiała: „Za grunty związane z działalnością gospodarczą uważa się grunty zabudowane i nie zabudowane, będące w posiadaniu podmiotu gospodarczego, a w szczególności:

- 1) grunty pod budynkami produkcyjnymi, magazynowymi, administracyjnymi, socjalnymi i hotelowymi,
- 2) grunty pod budowlami i urządzeniami,
- 3) grunty zajęte na drogi wewnętrzne i place manewrowe, place składowe, zieleńce oraz tereny, na których są lub mają być realizowane zadania inwestycyjne,
- 4) grunty wyłączone na cele nierolnicze lub nieleśne:
 - a) na skutek prowadzonej działalności gospodarczej innej niż działalność rolnicza lub leśna albo na podstawie ostatecznej decyzji administracyjnej,
 - b) do czasu przywrócenia tym gruntom charakteru rolniczego lub leśnego”.

Ponieważ definicja odwoływała się również do kryterium posiadania gruntu przez przedsiębiorcę, przy jej wykładni pojawiły się analogiczne problemy interpretacyjne jak występujące obecnie, a piśmiennictwo powstałe w tamtym czasie można w pewnym zakresie uznać za aktualne.

12. Problem opodatkowania nieruchomości będących we współposiadaniu przedsiębiorcy i osoby, która nie jest przedsiębiorcą, był przedmiotem licznych wypowiedzi w doktrynie prawa podatkowego. Ponieważ zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od nieruchomości obciąża solidarnie wszystkich współwłaścicieli (współposiadaczy), to nie ma podstaw do rozdzielenia podatku na poszczególnych podatników, lub zróżnicowania wobec nich stawki podatku (zob. K. Świąch, *Podatek od nieruchomości w działalności przedsiębiorców*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2011, nr 40, s. 146). Przedsiębiorca oraz osoba nieprowadząca działalności gospodarczej, które

współposiadają nieruchomość zobowiązani są opłacać podatek od nieruchomości w tej samej stawce – powstaje zatem pytanie, czy powinna to być stawka podstawowa, czy wyższa. W literaturze przedmiotu pojawiły się na ten temat trzy różne poglądy.

Wedle pierwszego, termin „współposiadanie” nie jest tożsamy z terminem „posiadanie”, a zatem zgodnie z zasadą, iż wyjątki należy interpretować ściśle, jedynie wtedy, gdy nieruchomość jest w całości w posiadaniu przedsiębiorcy, można ją traktować jako związaną z działalnością gospodarczą i opodatkować najwyższymi stawkami podatku od nieruchomości (tryb rozumowania zaprezentowany przez L. Etela w ślad za wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 1 czerwca 2004 r., sygn. akt SA/Bd 3321/03, zob. L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości i obiektów budowlanych będących we współposiadaniu przedsiębiorcy i innego podmiotu*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 7, s. 20). Przeciwnicy tego poglądu podnoszą jednak, iż brak jest uzasadnionych podstaw, by terminom „posiadanie” i „współposiadanie” na gruncie prawa podatkowego nadawać odmienne znaczenia (zob. L. Etel, *Opodatkowanie...*, s. 21).

Zgodnie z drugim stanowiskiem, w którym prymat nadaje się wykładni językowej art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., sam fakt współposiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę przesądza, że nieruchomość będzie opodatkowana według najwyższych stawek podatku (zob. np. K. Świąch, *op. cit.*, s. 139-140). Jak się jednak wskazuje, przyjęcie takiej wykładni analizowanych przepisów może doprowadzić do absurdalnych konsekwencji – np. opodatkowania najwyższą stawką podatku podziemnego garażu stanowiącego współwłasność 59 mieszkańców bloku i jednego przedsiębiorcy. Z tego powodu stanowisko to jest w piśmiennictwie krytykowane (zob. L. Etel, *Opodatkowanie...*, s. 21-22).

Trzeci, najbardziej aprobowany w doktrynie pogląd przyznaje pierwszeństwo wykładni funkcjonalnej i celowościowej art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Jego zwolennicy twierdzą, że celem ustawodawcy nie było opodatkowanie wyższymi stawkami podatku od nieruchomości każdej nieruchomości będącej w posiadaniu przedsiębiorcy, a jedynie nałożenie obowiązku zapłaty podatku od nieruchomości w najwyższej stawce na przedsiębiorców, których nieruchomości wchodzi w skład ich przedsiębiorstwa, niezależnie od tego, czy są one w danym momencie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, czy też nie (zob. R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatki i opłaty lokalne. 601 pytań*

i odpowiedzi, Warszawa 2012, s. 235 i 348; B. Pahl, *Opodatkowanie gruntów i budynków będących w posiadaniu osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, nabytych i wykorzystywanych w celach osobistych*, „Finanse Komunalne” 2010, nr 5, s. 73). Wykładnia literalna art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. wypacza sens normy, która leży u jego podstaw. Z tego powodu sam fakt współposiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę nie jest wystarczający dla opodatkowania jej wyższą stawką podatku, konieczny jest jeszcze jej bezpośredni (wykonywanie na nieruchomości określonych czynności składających się na działalność gospodarczą) lub pośredni (potencjalne wykonywanie na nieruchomości czynności składających się na działalność gospodarczą, gdy nieruchomość została nabyta pod przyszłe inwestycje gospodarcze) związek z działalnością gospodarczą prowadzoną przez chociażby jednego z współposiadaczy (zob. L. Etel, *Opodatkowanie...*, s. 21; R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *op. cit.*, s. 235-237; G. Dudar, *Stawka preferencyjna w podatku od nieruchomości dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług zdrowotnych oraz opodatkowanie nieruchomości* [w:] *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, red. M. Popławski, Warszawa 2008, s. 102). Jeżeli zatem osoba fizyczna współposiada nieruchomość, która wchodzi w skład przedsiębiorstwa innego współposiadacza, to osoba taka jest zobowiązana do zapłaty podatku od nieruchomości w najwyższej stawce. O tym, że nieruchomość wchodzi w skład przedsiębiorstwa świadczy np. wprowadzenie jej do ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych i rozpoznawanie wydatków na jej utrzymanie jako kosztów uzyskania przychodów w podatkach dochodowych, treść aktu notarialnego, źródła finansowania zakupu nieruchomości (zob. np. K. Radzikowski, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie II FSK 32/11*, „Finanse Komunalne” 2012, nr 12, s. 69-70 oraz s. 72 i literatura tam przywołana).

13. Analogiczne problemy, jak w przypadku współposiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę i „nie-przedsiębiorcę” dostrzeżono w piśmiennictwie również w odniesieniu do osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą. Osoby te występują bowiem w obrocie w dwojakiej roli: osoby fizycznej, posiadającej majątek prywatny, oraz przedsiębiorcy. W przypadku podatku od nieruchomości powstaje problem, kto jest podatnikiem tego podatku – innymi słowy: czy osoba fizyczna posiada nieruchomość, której jest właścicielem, jako osoba „prywatna”, czy jako

przedsiębiorca. Odpowiedź na tak sformułowane pytanie nie powinna budzić wątpliwości, gdy nieruchomości zostaje nabyta do prowadzenia określonych działań gospodarczych i wchodzi w skład przedsiębiorstwa osoby fizycznej w rozumieniu art. 55¹ k.c. W literaturze wskazuje się jednak na szereg sytuacji, gdy osoba fizyczna będąca przedsiębiorcą może nabyć nieruchomości, która nie będzie wykorzystywana do prowadzonej przez tę osobę działalności gospodarczej, a nawet do tej działalności będzie niepotrzebna i nieprzydatna, jak np. nabycie przez adwokata działki rekreacyjnej, przez zegarmistrza hal upadłej huty szkła, czy przez lekarza zakładu ubojni drobiu (zob. L. Etel, *Podatek od nieruchomości. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 64-65; R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *op. cit.*, s. 316-317). Możliwe są dwa rozwiązania przedstawionego problemu: po pierwsze przyjęcie, że dany podmiot jest generalnie przedsiębiorcą i cały czas nim pozostaje, także w zakresie innych sfer aktywności życiowej; po drugie – przyjęcie, że podmiot będący przedsiębiorcą pozostaje nim tylko tak długo, jak występuje w tej roli w życiu i obrocie gospodarczym. Obydwa rezultaty wykładni są możliwe do zaakceptowania na gruncie wykładni językowej (zob. K. Radzikowski, *Glosa...*, s. 67-68).

W takich sytuacjach, aby wykładnia art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie prowadziła do absurdalnych konsekwencji, wskazuje się, że własność osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą nie zawsze powinna być opodatkowana najwyższymi stawkami podatku. Nieruchomość osoby fizycznej – przedsiębiorcy powinna być opodatkowana stawką podstawową, gdy nie jest wykorzystywana do prowadzonej przez taką osobę działalności gospodarczej, nie wchodzi w skład jej przedsiębiorstwa, a więc podatnikiem jest „prywatna” osoba fizyczna, a nie przedsiębiorca (zob. L. Etel, *Podatek...*, s. 65; R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *op. cit.*, s. 317; K. Radzikowski, *Glosa...*, s. 70 i 74; B. Pahl, *op. cit.*, s. 71-72). Gdy zachodzą wątpliwości co do charakteru przedmiotu opodatkowania, organ podatkowy powinien podjąć wszelkie niezbędne działania w celu wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, w szczególności w oparciu o dane z ewidencji środków trwałych prowadzonej na potrzeby amortyzacji w podatkach dochodowych, treść aktu notarialnego, dane z ewidencji gospodarczej dotyczące przedmiotu prowadzonej przez przedsiębiorcę działalności gospodarczej (zob. R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *op. cit.*, s. 347; B. Pahl, *op. cit.*, s. 72). Wykładnia terminu „posiadanie” powinna mieć charakter kompleksowy, a poza wykładnią językową należy również

sięgnąć do metod wykładni celowościowej (zob. R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *op. cit.*, s. 346).

W doktrynie prawa podatkowego dostrzeżono, że automatyczne (bez przeprowadzenia postępowania dowodowego) przyjmowanie, że każda nieruchomości będąca w posiadaniu osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą powinna być opodatkowana wyższą stawką podatku od nieruchomości, niezależnie od sposobu jej wykorzystania, mogłaby godzić w gwarantowaną w art. 32 Konstytucji zasadę równości wobec prawa. Mogłoby tak być wówczas, gdyby dwie osoby fizyczne posiadające sąsiadujące działki gruntu wraz z budynkami i wykorzystujące je w tych samych celach (prywatnych, dla zaspokojenia potrzeb swoich i swojej rodziny) traktowane były na gruncie podatku od nieruchomości odmiennie – nie można byłoby uznać za równe niewspółmiernie gorszego traktowania podmiotu mającego status przedsiębiorcy od podmiotu, który działalności gospodarczej nie prowadzi – przy czym gorsze traktowanie oznacza w tym przypadku opodatkowanie takiej samej nieruchomości wyższą stawką podatku (zob. R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *op. cit.*, s. 348; B. Pahl, *op. cit.*, s. 74-75; W. Morawski [w:] *Podatek od nieruchomości w orzecznictwie sądów administracyjnych. Komentarz. Linie interpretacyjne*, Warszawa 2013, komentarz do art. 1a, s. 214). Podnoszono również, że należy szanować życie osobiste każdego człowieka. Każdy ma prawo posiadać majątek prywatny, który nie służy zarobkowaniu, wykonywaniu zawodu czy prowadzeniu działalności gospodarczej, a wykładnia narzucająca najwyższe stawki podatku na cały majątek znajdujący się w posiadaniu osoby fizycznej, która prowadzi również działalność gospodarczą, byłaby nie do zaakceptowania z punktu widzenia aksjologicznego (zob. K. Radzikowski, *Glosa...*, s. 71).

Wreszcie, za przyjęciem dualizmu statusu osoby fizycznej na gruncie podatku od nieruchomości przemawia również wykładania systemowa – rozróżnienia charakteru działania osoby fizycznej jako przedsiębiorcy oraz w zakresie spraw osobistych dokonuje się także w przypadku podatku dochodowego oraz podatku od towarów i usług (VAT – zob. K. Radzikowski, *Glosa...*, s. 73).

14. Pod wpływem krytyki wyrażonej w piśmiennictwie oraz przedstawionych w nim argumentów zmianie uległo orzecznictwo sądów administracyjnych. Choć pierwotnie dominował w nim pogląd przedstawiony przez skarżących

(zob. W. Morawski [w:] *Podatek...*, s. 208; K. Radzikowski, *Glosa...*, s. 68), to jednak aktualnie zaprezentowana przez skarżących linia orzecznicza nie jest jedyną, która dotyczy spornego zagadnienia. Obecnie w orzecznictwie dostrzega się podwójną rolę osób fizycznych (działających zarówno jako przedsiębiorcy, jak i osoby prywatne) w obrocie gospodarczym. W związku z tym pojawił się pogląd, zgodnie z którym nieruchomości, które nie wchodzą w skład przedsiębiorstw osób fizycznych, tj. nie są i nawet potencjalnie nie mogą być przeznaczone do realizacji zadań gospodarczych, powinny być opodatkowane według stawki podstawowej (zob. K. Radzikowski, *Opodatkowanie podatkiem od nieruchomości majątku osobistego znajdującego się w posiadaniu przedsiębiorcy*, „Doradztwo Podatkowe Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2015, nr 2, <http://isp-bisp.pl/component/content/article/9-home/104-doradztwo-podatkowe-biuletyn-instytutu-studiow-podatkowych-nr-2-2015>).

Do grupy orzeczeń reprezentatywnych dla przywołanego stanowiska należy wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 14 lutego 2008 r. (sygn. akt I SA/Gd 994/07), w którym sąd stwierdził: „[B]udynki i grunty stanowiące własność osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą nie zawsze powinny być opodatkowane stawkami podwyższonymi. Dotyczy to sytuacji, gdy nieruchomości te nie są wykorzystywane do działalności gospodarczej, a przez to nie wchodzą w skład przedsiębiorstwa. W ocenie tutejszego Sądu nieruchomości będące w posiadaniu osoby fizycznej, które nie wchodzą w skład przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ k.c., tj. nie są i potencjalnie nie mogą być przeznaczone do realizacji określonych zadań gospodarczych przez prowadzącego przedsiębiorstwo, powinny być opodatkowane wg stawki podstawowej”. Analogiczny pogląd wyrażony został w wyrokach Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z: 3 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 663/09; 15 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 277/10; 15 września 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 574/10; 10 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 932/11. Trzy ostatnie wyroki zostały zaskarżone do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który oddalił skargi kasacyjne, wskazując, że: „[G]ramatyczna wykładnia omawianego przepisu mogłaby prowadzić do wniosków [...] że każda nieruchomość zakupiona przez przedsiębiorcę bez względu na sposób jej wykorzystywania, czy cel zakupu (poza wyjątkami wprost w ustawie przewidzianymi), podlega opodatkowaniu według najwyższych stawek. O ile w przypadku przedsiębiorców nie będących osobami fizycznymi wnioski takie są logiczne, o tyle

w przypadku przedsiębiorców będących osobami fizycznymi sprawa się komplikuje. Podmiot taki występuje w obrocie w dwojakim charakterze, raz jako osoba można powiedzieć prywatna (a więc w zakresie swojego majątku osobistego), raz jako przedsiębiorca. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, występowanie przez osobę fizyczną w obrocie w tej dwojakiej roli uzasadnia rozróżnienie jej sytuacji prawnopodatkowej na tle ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie podatku od nieruchomości [...] nieruchomości będące w posiadaniu osoby fizycznej, które nie wchodzą w skład przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego, tj. nie są i potencjalnie nie mogą być przeznaczone do realizacji określonych zadań gospodarczych przez prowadzącego przedsiębiorstwo, winny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawki podstawowej” (zob. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 12 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2288/10; 18 lipca 2012 r., sygn. akt II FSK 32/11; 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 902/12).

W jednym z orzeczeń należących do tej linii orzeczniczej Naczelny Sąd Administracyjny wyraził również pogląd, że: „[N]ieruchomość jest związana z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą, jeżeli w jakikolwiek sposób jest przez niego wykorzystywana do prowadzonej działalności gospodarczej lub mając na uwadze cechy faktyczne tej nieruchomości i rodzaj prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej – może być wykorzystana wprost do tego celu. [...] Bez wątplenia warunków takich nie spełnia nieruchomość (budynek czy też grunt) przeznaczona na realizację niegospodarczych, osobistych celów życiowych podatnika oraz jego rodziny. [...] Nieruchomość staje się elementem przedsiębiorstwa osoby fizycznej lub można ją uznać za związaną z tym przedsiębiorstwem, jeżeli w jakikolwiek sposób jest wykorzystywana w prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej a nie jest objęta podatkiem rolnym albo leśnym”. W orzeczeniach należących do tej linii podkreślano również, że 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, ale nie jest to jedyne kryterium decydujące o takiej kwalifikacji gruntu czy też budynku. Warunków takich nie spełnia nieruchomość przeznaczona na realizację osobistych celów życiowych podatnika oraz jego rodziny (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 22 stycznia 2014 r., sygn. akt

II FSK 281/12). Analogiczne stanowisko było również wyrażane w wyrokach: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 27 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 1099/13; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 21 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 393/14; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z 3 lipca 2013 r., sygn. akt I SA/OI 360/13; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z 21 października 2008 r., sygn. akt I SA/Łd 242/08; Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 8 stycznia 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 682/14; a także Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 22 stycznia 2014 r., sygn. akt II FSK 130/12; 17 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 1660/12; 28 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 1655/13; 12 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 1124/13; 12 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 1185/13; 26 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 883/13).

W wyroku z 17 lipca 2014 r. (sygn. akt II FSK 1840/12) Naczelny Sąd Administracyjny sam ponadto zwrócił uwagę na to, że pogląd, zgodnie z którym o opodatkowaniu nieruchomości stawkami podatkowymi w podwyższonej wysokości miałby decydować sam fakt posiadania jej przez podmiot posiadający status przedsiębiorcy, a nie sposób w jaki faktycznie jest wykorzystywana, przyjmowany w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, uległ ewolucji w późniejszym orzecznictwie tego sądu w odniesieniu do statusu prawnopodatkowego nieruchomości znajdującej się w posiadaniu przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną. W tym samym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny wskazał również, że jego zdaniem przyjmowanie, iż samo posiadanie nieruchomości przez przedsiębiorcę jest wystarczające dla opodatkowania jej najwyższą stawką podatku od nieruchomości wiąże się z błędną wykładnią przepisów u.p.o.l., a nie ich niekonstytucyjnością (tak również wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 lipca 2014 r., sygn. akt II FSK 3188/13).

W najnowszym piśmiennictwie wskazuje się, że to właśnie ta linia orzecnicza, a nie pogląd przedstawiony przez skarżących w skardze, jest aktualnie dominująca (zob. K. Radzikowski, *Opodatkowanie...*). Trudno zatem przyjąć, że istnieje utrwalona i konsekwentna praktyka stosowania prawa, która w sposób bezsporny ustaliła wykładnię art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest kwestionowana przez przedstawicieli doktryny. Twierdzeniu temu przeczy zarówno najnowsze, konsekwentne orzecznictwo sądów administracyjnych, odchodzące od wcześniej przyjmowanej

wykładni zakwestionowanych przepisów, jak i poglądy zaprezentowane w piśmiennictwie, które poddają krytyce literalną wykładnię art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., jako wypaczającą sens leżącej u ich podstawy normy.

15. Podsumowując, powyższe okoliczności skłaniają do stwierdzenia, że art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. nie została nadana jednolita wykładnia, co prowadzi do wniosku, że merytoryczne rozpatrzenie niniejszej skargi nie jest dopuszczalne. Jak bowiem wskazywano w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, „[b]rak jednolitej interpretacji przepisu przez sądy wyklucza możliwość powołania się na zasadę, że powszechność, trwałość, jednolitość odczytywania przepisów w procesie ich stosowania umożliwia przyjęcie tego stanowiska za punkt wyjścia w ocenie konstytucyjności zakwestionowanego przepisu” (postanowienia TK z: 28 października 2003 r., sygn. akt P 3/03; 24 maja 2005 r., sygn. akt SK 50/04; 6 marca 2012 r., sygn. akt SK 3/09 oraz 7 marca 2011 r., sygn. akt P 3/09). W takiej sytuacji Trybunał Konstytucyjny, umarzając postępowanie, podkreślał, że: „[A]rt. 79 ust. 1 Konstytucji, mówiący o skardze konstytucyjnej, kształtuje ją jako skargę «na przepis», nie zaś na jego stosowanie. Innymi słowy, przeprowadzenie skutecznej kontroli konstytucyjności zainicjowanej skargą konstytucyjną jest możliwe tylko wówczas, gdy zarzucana niekonstytucyjność dotyczy przepisu prawa, a nie praktyki jego stosowania. Tymczasem [...] podniesione w niniejszej skardze konstytucyjnej zarzuty odnoszą się w istocie do sfery stosowania prawa, a nie jego stanowienia, co – ze względu na kognicję Trybunału Konstytucyjnego – wyłącza możliwość ich merytorycznego rozpoznania” (postanowienie TK z 5 maja 2011 r., sygn. akt SK 48/08, zob. również postanowienie TK z 6 marca 2012 r., sygn. akt SK 3/09 i powołane tam orzecznictwo oraz postanowienie TK z 3 czerwca 2014 r., sygn. akt SK 62/12).

W związku z powyższym, Sejm wnosi o **umorzenie postępowania** na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r. w związku z art. 134 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r., ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

16. Na marginesie odnotować należy, że aktualny publikator ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 849 ze zm.) różni się od publikatora wskazanego w skardze (t.j. Dz. U. z 2010 r. Nr 95,

poz. 613 ze zm.). Zmiana ta wynikała z ogłoszenia nowego jednolitego tekstu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych obwieszczeniem Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z 27 czerwca 2014 r.

Zmiana ta nie ma jednak wpływu na przedmiot zaskarżenia określony w skardze – zakwestionowane przepisy mają aktualnie takie samo brzmienie jak w dacie wniesienia skargi.

17. Należy również wskazać, iż z dniem 1 stycznia 2016 r. art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. otrzyma nowe brzmienie, nadane mu ustawą z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1045). Przepis ten będzie brzmiał: „Użyte w ustawie określenia oznaczają: [...] grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej – grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a”.

Równocześnie, na mocy tej samej ustawy do art. 1a u.p.o.l. zostanie dodany nowy ust. 2a w brzmieniu: „Do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:

- 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami;
- 2) gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b;
- 3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2013 r. poz. 1409, z późn. zm.), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania”.

Nowelizacja art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. oraz dodanie do tego artykułu nowego ust. 2a miała na celu precyzyjne określenie sytuacji, w których nieruchomość nie może być wykorzystywana dla celów gospodarczych ze względów technicznych. Budzące wątpliwości określenie „przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych” zastąpiono regulacją, zgodnie z którą do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się „budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2013 r. poz. 1409, z późn. zm.), lub decyzja ostateczna organu

nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania”.

Należy jednak wskazać, że nowe brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie będzie miało wpływu na przedmiot niniejszego postępowania. Jak bowiem wywiedziono w punkcie III.3, przedmiotem skargi nie jest cały art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., ale jego zakres doprecyzowany w punkcie III.3 stanowiska. Zakres ten nie obejmuje treści normatywnej, które ulegnie zmianie z dniem 1 stycznia 2016 r.

MARSZAŁEK SEJMU



Marek Kuchciński