



Warszawa, 12 września 2019 r.

SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Sygn. akt SK 23/19

BAS-WAKU-1244/19

TRYBUNAŁ KONSTYTUCYJNY KANCLARIA	
wpl. dnia	12. 09. 2019
Nr wg EZD

Trybunał Konstytucyjny

Na podstawie art. 69 ust. 2 w związku z art. 42 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.), w imieniu Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej przedkładam wyjaśnienia w sprawie skargi konstytucyjnej E W i R W z 21 czerwca 2018 r. (sygn. akt SK 23/19), jednocześnie wnosząc o stwierdzenie, że:

1) art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) i e) ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 1445, ze zm.) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie na potrzeby podatku od nieruchomości garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, stanowiącego wyodrębniony lokal, za „część budynku” o odmiennym niż mieszkalny charakterze, **jest zgodny** z art. 2 w związku z art. 84, art. 217 i art. 64 ust. 3 Konstytucji;

2) art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) i e) ustawy powołanej w punkcie pierwszym w zakresie, w jakim różnicuje i uzależnia zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, przez co do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego stanowiącego przedmiot odrębnej własności, zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) ustawy powołanej w punkcie pierwszym, tj. stawka dla budynków lub części budynków „pozostałych”, a nie stawka dla budynków mieszkalnych określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) ustawy powołanej w punkcie pierwszym **jest niezgodny** z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

Ponadto Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania w pozostałym zakresie, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.), ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

Uzasadnienie

I. Przedmiot kontroli

1. Przedmiotem skargi konstytucyjnej E W i R W (dalej: skarżący) jest art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (t.j. Dz. U. z 2018 r., poz. 1445, ze zm.; dalej: ustawa o podatkach i opłatach lokalnych lub u.p.o.l.) w zakresie, w jakim umożliwia uznanie na potrzeby podatku od nieruchomości garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, stanowiącego wyodrębniony lokal, za „część budynku” o odmiennym niż mieszkalny charakterze.

Ponadto skarżący wnoszą o zbadanie zgodności z Konstytucją art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) i e) u.p.o.l. w zakresie, w jakim różnicują i uzależniają zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, przez co do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego stanowiącego przedmiot odrębnej własności, zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l., tj. stawka dla budynków lub części budynków „pozostałych”, a nie stawka dla budynków mieszkalnych określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) u.p.o.l.

2. Będący przedmiotem kontroli art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. ma następujące brzmienie:

„1. Użyte w ustawie określenia oznaczają:

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

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

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

1) [...]

2) budynki lub ich części;”.

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

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

1) [...]

2) od budynków lub ich części:

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

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

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

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

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

3. Zaznaczyć trzeba, że górne granice stawek kwotowych (określonych m.in. w art. 5 ust. 1 u.p.o.l.) ustalane są na każdy rok podatkowy przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, który ogłasza je na podstawie art. 20 ust. 2 u.p.o.l., w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”. Stawki kwotowe ulegają 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 (art. 20 ust. 1 u.p.o.l.).

Zgodnie z obwieszczeniem Ministra Finansów z 2 sierpnia 2012 r. w sprawie górnych granic stawek kwotowych podatków i opłat lokalnych w 2013 r. (M.P. z 2012 r., poz. 597) na 2013 rok stawki podatków i opłat nie mogą być przez rady gmin ustalone na wyższych poziomach niż poniższe stawki maksymalne od budynków lub ich części:

a) mieszkalnych - 0,73 zł od 1m² powierzchni użytkowej,

b) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz od budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej – 22,82 zł od 1m² powierzchni użytkowej,

c) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym - 10,65 zł od 1m² powierzchni użytkowej,

d) zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych - 4,63 zł od 1m² powierzchni użytkowej,

e) pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego - 7,66 zł od 1m² powierzchni użytkowej.

II. Stan faktyczny i zarzuty skarżących

1. Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego. Skarżący są właścicielami lokalu mieszkalnego (nr) oraz udziału w garażu wielostanowiskowym (nr) z prawem wyłącznego korzystania z oznaczonego miejsca postojowego, mieszczących się w tym samym budynku mieszkalnym. Skarżący posiadają również stosowne udziały we współwłasności gruntu, na którym posadowiony jest budynek oraz współwłasności części wspólnej budynku i urządzeń, związane z poszczególnymi lokalami. Garaż wielostanowiskowy wyodrębniony został jako samodzielny lokal niemieszkalny, dla którego prowadzona jest oddzielna księga wieczysta.

Decyzją z października 2013 r. (nr), Prezydent Miasta W ustalił skarżącym wymiar podatku od nieruchomości nr i nr na rok 2013 w wysokości zł. Dla opodatkowania miejsca postojowego zastosowano stawkę podatkową w wysokości 7,66 zł za m² powierzchni użytkowej, przewidzianą dla budynków „pozostałych” i ich części, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l., czyli ponad dziesięciokrotnie wyższą niż przewidzianą dla budynków mieszkalnych (0,73 zł/m²).

Od decyzji Prezydent Miasta W skarżący wnieśli odwołanie do Samorządowego Kolegium Odwoławczego (dalej: SKO), które grudnia 2014 r. orzekło o utrzymaniu w mocy zaskarżonej decyzji (decyzja SKO nr). W uzasadnieniu decyzji, SKO stwierdziło, że stawka dla budynków mieszkalnych ma charakter preferencyjny, zatem nie należy kategorii tej

traktować w sposób rozszerzający i obejmować nią części budynków niezwiązanych z funkcją mieszkaniową, np. garaży. Zdaniem SKO, lokale o innym przeznaczeniu niż mieszkalne powinny być opodatkowane według stawki przewidzianej dla budynków lub ich części pozostałych.

Na decyzję SKO skarżący złożyli skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA) w W. , który wyrokiem z lipca 2015 r. (sygn. akt) ją oddalił. W ocenie WSA w W , pojęcie „części budynku” może być utożsamiane z pojęciem „lokalu”, który może być „mieszkalny, pozostały, bądź przeznaczony na działalność gospodarczą”. Mogą także stanowić odrębne nieruchomości. Garaż może zatem stanowić odrębny lokal i wówczas może być opodatkowany stawką dla budynków „pozostałych”.

Na wyrok WSA w W skarżący wnieśli skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), który w wyroku z stycznia 2018 r. (sygn. akt) również skargę kasacyjną oddalił. W uzasadnieniu NSA podkreślił, że o opodatkowaniu garażu wyższą stawką podatku od nieruchomości decyduje jego wyodrębnienie jako samodzielnego lokalu, które umożliwia obrót udziałem w takim lokalu niezależnie od lokalu mieszkalnego.

2. W ocenie skarżących, kwestionowane przepisy naruszają zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych (art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji), zasadę poprawnej legislacji w związku z gwarancją prawa własności (art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji), a także zasadę proporcjonalności i równej ochrony własności (art. 31 ust. 3 i art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 84 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Skarżący kwestionują wykładnię art. 5 ust 1 pkt 2 lit. u.p.o.l. zastosowaną w ich sprawie przez organy administracji samorządowej i publicznej oraz sądy, zgodnie z którą przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości są budynki lub ich części, co oznacza, że częścią budynku podlegającą opodatkowaniu jako odrębny przedmiot opodatkowania jest wyodrębniony w tym budynku lokal. Zróżnicowane stawki wskazane w tym przepisie można odnieść do całego budynku, jak też do części użytkowanej w określony sposób. Zatem w ocenie organów orzekających w sprawie skarżących, lokal wydzielony jako odrębna nieruchomość podlega opodatkowaniu wyższą stawką przewidzianą dla budynków „pozostałych”, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l., a nie stawką podatku dla

budynków mieszkalnych (skarga, s. 7-8). W taki sposób wypowiedział się także NSA wydając 27 lutego 2012 r. uchwałę w siedmioosobowym składzie (sygn. akt II FPS 4/11). Zgodnie z nią z art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. wynika, że „garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podatku przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) tej ustawy”. Wywód NSA prowadzi do konkluzji, iż znajdujący się w budynku mieszkalnym garaż stanowiący odrębny lokal powinien być opodatkowany według wyższej stawki niż garaż przynależny do lokalu mieszkalnego. Skarżący podkreślają, że powołana uchwała NSA spotkała się z krytyczną oceną w doktrynie prawa, przywołując przykłady wypowiedzi jej przedstawicieli.

Stawiają zarzut niezgodności kwestionowanych przepisów z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych ze względu na brak jasnego określenia przedmiotu opodatkowania i stawki podatkowej. Jak uzasadniają, „nie sposób [...] oczekiwać od podatnika, iż prawidłowo odczyta on z owego przepisu [art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. – uwaga własna] normę wyprowadzoną przez orzecznictwo administracyjne, iż w ramach jednego budynku mieszkalnego poszczególne lokale należy postrzegać jako mieszkalne, «przeznaczone na działalność gospodarczą» i «pozostałe» w rozumieniu u.p.o.l. W przepisie tym w ogóle nie pada słowo «lokal». Sformułowanie «część budynku» nie jest zaś zdefiniowane i nie jest jasne, że część budynku może mieć charakter odmienny od reszty budynku, którego jest częścią” (skarga, s. 12). Niemożliwym jest dokonanie wykładni przywołanego przepisu bez odwoływania się do ustaw niepodatkowych, w tym niewskazanych w żaden sposób w samej u.p.o.l., na co zwracał uwagę także NSA w powoływanej uchwale z 27 lutego 2012 r. Stanowi to jednoznaczną przesłankę za naruszeniem zasady szczególnej określoności regulacji daninowych.

Niezależnie od stawianego zarzutu, w ocenie skarżących, kwestionowane przepisy naruszają także konstytucyjną zasadę prawidłowej legislacji. Przyjęta przez organy podatkowe, za uchwałą NSA, wykładnia przepisów u.p.o.l. „nie jest oparta na jednoznacznej wykładni przepisów tej ustawy, lecz jest efektem przeprowadzenia skomplikowanego wywodu interpretacyjnego, który zakończył się przyjęciem stanowiska pogarszającego sytuację prawną podatnika” (skarga, s. 12). Co więcej, jego wynikiem jest stwierdzenie oczywistego błędu legislacyjnego w u.p.o.l. (tautologia pośrednia w definicji „budynek” użyta w u.p.o.l.). Wskutek niejasnej

regulacji kwestionowanych przepisów doszło do powstania trwałej, powszechnej i jednolitej ich wykładni, która nadała kwestionowanym przepisom określone znaczenie normatywne prowadzące do naruszenia prawa ochrony własności (skarga, s. 13).

Skarżący podnoszą również, że kwestionowane przepisy naruszają właściwą proporcję między wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony oraz naruszają zasadę równego nakładania obowiązków podatkowych. Prowadzą one do nierównego i niesprawiedliwego nałożenia na właścicieli garaży stanowiących przedmiot odrębnej własności, podatku ustalonego według ponad dziesięciokrotnie wyższej stawki niż stosowana wobec właścicieli garaży niestanowiących odrębnego przedmiotu własności. W ocenie skarżących, trudno jest doszukać się jakiegokolwiek racjonalnego uzasadnienia dla przyjętego kryterium zróżnicowania sytuacji podatników w kwestionowanych przepisach u.p.o.l.. Trudno również wskazać interes, któremu ma służyć zróżnicowanie. Skutek fiskalny po stronie budżetów jednostek samorządu terytorialnego jest możliwy do osiągnięcia bez wprowadzania rozwiązań, które mogą być postrzegane jako dyskryminacyjne. Trudno również wskazać, z jakimi wartościami, zasadami, czy normami konstytucyjnymi związane miałyby być takie, a nie inne zróżnicowanie podatników. Trudno jest doszukać się w Konstytucji „jakiegokolwiek podstawy do postawienia tezy, że Konstytucja preferuje garaże nieposiadające odrębnej księgi wieczystej nad garażami, które księgę mają założoną” (skarga, s. 16).

III. Analiza formalnoprawna

1. W dotychczasowym dorobku orzeczniczym Trybunału Konstytucyjnego można odnaleźć liczne wypowiedzi wskazujące na szczególny charakter skargi konstytucyjnej jako środka służącego wyeliminowaniu z systemu prawnego unormowań sprzecznych z przepisami Konstytucji wyrażającymi wolności lub prawa. Dopuszczalność jej wniesienia i merytorycznego rozpoznania jest uzależniona od spełnienia przesłanek wynikających z art. 79 ust. 1 Konstytucji i z art. 77-80 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072, ze zm.; dalej: ustawa o TK). Przed przystąpieniem do analizy merytorycznej należy zatem rozważyć, czy w sprawie

zostały spełnione wszystkie przesłanki warunkujące dopuszczalność skargi konstytucyjnej.

2. Zgodnie z art. 79 ust. 1 Konstytucji, podstawę skargi konstytucyjnej może stanowić tylko naruszenie tych norm ustawy zasadniczej, które są źródłami wolności lub praw podmiotowych jednostki. Przepisy wskazane przez inicjatora postępowania, będąc podstawą ostatecznego orzeczenia sądu, powinny jednocześnie stanowić bezpośrednie źródło naruszenia jego konstytucyjnych wolności lub praw (dotyczyć go osobiście). Naruszenie musi mieć charakter osobisty i aktualny (rzeczywisty), a nie potencjalny, czyli możliwy do wyobrażenia w realiach innych niż sytuacja faktyczna i prawna skarżącego (zob. przykładowo postanowienia TK z: 17 marca 1998 r., sygn. akt Ts 11/97; 19 października 2004 r., sygn. akt SK 13/03; 9 lipca 2012 r., sygn. akt SK 19/10). W analizowanym przypadku skarżący dochodzi naruszenia art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 31 ust. 3 art. 2 oraz art. 64 ust. 2 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji, które niewątpliwie stanowią źródło jego prawa własności.

3. Z kolei w myśl art. 77 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o TK), skargę konstytucyjną wnosi się do Trybunału po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w terminie trzech miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego rozstrzygnięcia. „Przez wyczerpanie drogi prawnej należy – zgodnie z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego – rozumieć skorzystanie ze wszystkich środków prawnych przysługujących w toku instancji i umożliwiających merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy” (zob. postanowienie TK z 18 listopada 2009 r., sygn. akt SK 12/09). Trybunał Konstytucyjny wskazywał, że „w aspekcie formalnym istnienie w sprawie ostatecznego orzeczenia sprowadza się do stwierdzenia wyczerpania dostępnych proceduralnie środków zaskarżania” (postanowienia TK z: 16 października 2002 r., sygn. akt SK 43/01 i 16 czerwca 2009 r., sygn. akt SK 22/07). Oceniając spełnienie przesłanki „wyczerpania drogi prawnej”, TK uwzględnienia także efektywność możliwych i dostępnych środków prawnych (wyroki TK z: 25 maja 2009 r., sygn. akt SK 54/08; 25 lipca 2012 r., sygn. akt SK 27/11; 6 października 2015 r., sygn. akt SK 19/14; postanowienie TK z 21 marca 2017 r., sygn. akt Ts 230/16).

W sprawie przez skarżących przesłanka wyczerpania drogi prawnej została spełniona. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z stycznia 2018 r.,

w którym rozstrzygnięto o konstytucyjnych prawach skarżących, jest prawomocny i nie przysługują od niego zwyczajne środki zaskarżenia.

4. Osobnym zagadnieniem natury formalnoprawnej jest sposób przywołania niektórych wzorców kontroli. W odniesieniu do zarzutu niezgodności z zasadą poprawnej legislacji oraz z zasadą określoności prawa w zakresie obowiązku podatkowego, skarżący w *petitum* skargi uczynili wzorcem kontroli art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji oraz art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji. Natomiast w uzasadnieniu pisma procesowego w charakterze wzorca kontroli wyznaczyli art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 oraz art. 217 Konstytucji. Analiza stawianych w skardze zarzutów wskazuje, że skarżący kierują wątpliwościami konstytucyjnymi względem przepisów u.p.o.l., które w ich ocenie budzą poważne wątpliwości interpretacyjne co do przedmiotu opodatkowania, czym naruszają konstytucyjne prawo do ochrony własności. Podkreślają oni, że ustalenie właściwej stawki podatku wymaga przeprowadzenia skomplikowanego wywodu prawnego, opartego na odwołaniach do ustaw niepodatkowych, co przekracza możliwości przeciętnego podatnika. Niewystarczająco precyzyjnie określony przedmiot opodatkowania uniemożliwia dokonanie prawidłowej i jednoznacznej wykładni skarżonych przepisów. Co więcej, prowadzi ona do stwierdzenia oczywistego błędu legislacyjnego w u.p.o.l. W ich ocenie stanowi to przesłankę naruszenia zasady szczególnej określoności regulacji daninowych oraz zasadę prawidłowej legislacji (skarga, s. 11-13). Tymczasem, każdy z trzech ustępów przywoływanego w *petitum* skargi i w jej uzasadnieniu art. 64 Konstytucji reguluje odmienny zakres zagadnień związanych z prawem własności. Art. 64 ust. 1 Konstytucji, zgodnie z którym każdy ma prawo do własności, innych praw majątkowych oraz prawo dziedziczenia, przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony, przy czym jej art. 64 ust. 2 doprecyzowuje, że rozważane prawa mają podlegać ochronie równej dla wszystkich. Zagadnienie dopuszczalności ograniczania prawa własności zostało uregulowane z kolei w art. 64 ust. 3 Konstytucji, zgodnie z którym własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie dochodzi do naruszenia jej istoty. Granice możliwych ograniczeń pozostałych praw majątkowych wynikają z art. 31 ust. 3 ustawy

zasadniczej, z zastrzeżeniem, że omawiany przepis, w zakresie nieuregulowanym w jej art. 64 ust. 3, odnosi się również – jak wynika z jednolitego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego – do ingerencji w prawo własności. Z kolei art. 32 ust. 1 Konstytucji wyraża zasadę równości wobec prawa i równości w prawie. Zastrzeżenia skarżących nie mogą być zatem wiązane ze wszystkimi powołanymi wzorcami. Przedstawiona przez skarżących argumentacja nie dowodzi naruszeń w odniesieniu do art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji. Zarzut postawiony w skardze konstytucyjnej nie dotyczył konstrukcji prawa własności i innych praw majątkowych, czy też braku ich należytego zabezpieczenia, lecz jedynie ich ograniczeń. Argumenty skarżących koncentrują się na wadliwej konstrukcji prawnej skarżonych przepisów u.p.o.l., nie zaś na zasadzie równości czy naruszeniu istoty prawa własności. Przywołanie przez skarżących jako wzorca kontroli art. 64 ust. 3 Konstytucji służyło wyeksponowaniu oddziaływania kwestionowanej regulacji prawnej na przysługujące skarżącej prawo własności. Z tego powodu art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji, powołane przez skarżących w kontekście pierwszego ze stawianych zarzutów, należy uznać za nieadekwatne wzorce kontroli. Uwzględniając treść uzasadnienia pisma procesowego, należy zatem uznać, że właściwym wzorcem dla przepisów u.p.o.l., w zakresie, w jakim umożliwiają uznanie na potrzeby podatku od nieruchomości garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, stanowiącego wyodrębniony lokal, za „część budynku” o odmiennym niż mieszkalny charakterze, jest art. 2 Konstytucji, z którego wynika zasada określoności przepisów prawa, ujęty związkowo z art. 84 oraz z art. 217 Konstytucji, a także art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Doprecyzowania wymagają także wzorce kontroli wskazane w punkcie drugim *petitum* skargi, w kontekście z naruszenia zasady równości. Skarżący zarzucają niezgodność z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 Konstytucji, ze względu na nieuzasadnione zróżnicowanie sytuacji podatkowej właścicieli garaży stanowiących wyodrębniony przedmiot własności i właścicieli garaży przynależnych do mieszkania. Stawiane zarzuty oraz ich uzasadnienie pozwalają zatem przyjąć, że intencją skarżących było powołanie w charakterze związkowego wzorca kontroli art. 64 ust. 2 Konstytucji, który odnosi się do kwestii równej dla wszystkich ochrony prawnej własności. W związku z powyższym należy przyjąć, że właściwym wzorcem kontroli w zakresie stawianego zarzutu jest art. 32 ust. 1 w związku z 64 ust. 2 oraz art. 84 Konstytucji.

Przepisom kwestionowanym w punkcie drugim *petitum* skargi skarżący zarzucają także naruszenie zasady proporcjonalności wynikającej z art. 2 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. Należy jednak zauważyć, że zarzut ten nie został uzasadniony. Opiera się na argumentacji przedstawionej w sposób bardzo oszczędny. Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, uzasadnienie stawianego zarzutu musi spełniać określone warunki, w tym przede wszystkim precyzyjnie wskazywać co najmniej jeden argument za naruszeniem określonych wzorców kontroli. Nie realizują omawianego wymagania uwagi nazbyt ogólne, niejasne czy też czynione jedynie na marginesie innych rozważań (zob. wyrok TK z 5 czerwca 2014 r., sygn. akt K 35/11; postanowienie TK z 13 stycznia 2015 r., sygn. akt K 44/13; postanowienie TK z 12 maja 2015 r., sygn. akt K 7/14; postanowienie TK z 15 lipca 2015 r., sygn. akt SK 69/13; wyrok TK z 31 lipca 2015 r., sygn. akt K 41/12; wyrok TK z 4 listopada 2015 r., sygn. akt K 1/14; postanowienie TK z 4 listopada 2015 r., sygn. akt K 9/14; postanowienie TK z 4 listopada 2015 r., sygn. P 45/13; postanowienie TK z 4 listopada 2015 r., sygn. akt P 102/15; postanowienie TK z 26 kwietnia 2016 r., sygn. akt K 4/15; postanowienie TK z 1 marca 2017 r., sygn. akt K 13/14). Należy przy tym rozróżnić uzasadnienie pozorne i merytorycznie nietrafne. Uzasadnienie pozorne powoduje konieczność umorzenia postępowania, natomiast uzasadnienie merytorycznie nietrafne nie ma znaczenia dla dopuszczalności wydania rozstrzygnięcia, przy czym o uznaniu aktu normatywnego za zgodny z ustawą zasadniczą decyduje bezzasadność postawionego zarzutu, a nie jego błędne uzasadnienie.

Naruszenia zakazu nieproporcjonalnej ingerencji w prawo własności skarżący zdają się upatrywać w niejasnym określeniu w kwestionowanych przepisach przedmiotu opodatkowania, w oderwaniu od celu nałożenia obowiązku podatkowego w ustawie (skarga, s. 14). Oznacza to, że w rzeczywistości skarżący nie przedstawili samodzielnych argumentów za naruszeniem przez kwestionowane przepisy prawne zasady proporcjonalności. Jakkolwiek zdawkowe, podane przez nich uzasadnienie jest wtórne wobec zarzutu niezgodności z zasadą poprawnej legislacji i zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych. W konsekwencji, w tej części postępowanie podlega **umorzeniu** na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed TK, ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

5. Innym aspektem, który wymaga rozważenia przed przystąpieniem do analizy materialnej przedstawionych zarzutów, jest trafność określonego przez skarżących zakresu skargi.

Zaskarżony art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają „budynki lub ich części”. Należy zauważyć, że zarzuty skarżących nie dotyczą samej zasadności opodatkowania budynków lub ich części podatkiem od nieruchomości. W skardze brak jest jakiegokolwiek argumentacji zmierzającej do wykazania niekonstytucyjności opodatkowania budynków lub ich części podatkiem od nieruchomości. Skarżący dopatrują się naruszenia wskazanych w *petitum* skargi przepisów Konstytucji w tym, że organy podatkowe, stosując art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., uzależniają opodatkowanie części budynku (*in casu* garaż) wyższą stawką podatku od nieruchomości (przewidzianą dla „pozostałych” budynków lub ich części, czyli niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz niemających charakteru mieszkalnego) wyłącznie od faktu, iż stanowi on odrębny przedmiot własności. Zakwestionowany art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie jest zatem związany z zarzutem niekonstytucyjności sformułowanym przez skarżących.

Ponadto, w punkcie pierwszym *petitum* wniosku przedmiotem kontroli skarżący uczynili art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. a także, pozostający z nimi w relacji związkowej, art. 2 ust. 1 pkt 2 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., zarzucając ustawodawcy, że nie określił w sposób precyzyjny przedmiotu opodatkowania, co powoduje wątpliwości interpretacyjne co do stawki opodatkowania garażu wielostanowiskowego, będącego odrębnym lokalem niemieszkalnym. Należy zauważyć, że wskazane przez skarżących przepisy art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. odnoszą się także do budynków oraz ich części, których użytkowanie jest związane z prowadzeniem działalności gospodarczej (w tym prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie obrotu kwalifikowanym materiałem siewnym; art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b) i c) u.p.o.l.) bądź odnosi się do udzielania świadczeń zdrowotnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. d) u.p.o.l.), co nie wiąże się ze stanem faktycznym przedstawionym w sprawie. Wynika z tego, że zakres normowania art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest znacznie szerszy od zakwestionowanego przez skarżących, którzy swoje zastrzeżenia kierują wyłącznie względem interpretacji pojęcia „budynku mieszkalnego i jego części” (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) u.p.o.l.) oraz „budynków pozostałych” (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l.), tj. niemieszkalnych i niezwiązanych

z działalnością gospodarczą. Należy przypomnieć, że przedmiotem kontroli w trybie skargi konstytucyjnej powinny być przepisy stanowiące bezpośrednie źródło naruszenia konstytucyjnych wolności lub praw skarżącego (dotyczyć go osobiście). Biorąc pod uwagę ustalony zakres przedmiotowy kwestionowanych przepisów oraz przedmiot zaskarżenia ujęty w uzasadnieniu skargi, należy uznać, że istota niezgodności z Konstytucją wiąże się z treścią art. 1a ust. 1 pkt 1 dookreśloną związkowo przez art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) i e) u.p.o.l. Zrekonstruowany przedmiot zaskarżenia nie powoduje w niniejszej sprawie zawężenia problemu konstytucyjnego podlegającego rozpoznaniu przez Trybunał Konstytucyjny.

Podsumowując, należy uznać, że przedmiotem kontroli będzie 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) i e) u.p.o.l. Poza obszarem analizy pozostaną zaś art. 2 ust. 1 pkt 2 oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b)-d) u.p.o.l., wobec których nie zostały przytoczone zarzuty przemawiające za naruszeniem konstytucyjnych praw lub wolności skarżących.

W związku z powyższym, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed TK, Sejm wnosi o **umorzenie** postępowania w zakresie kontroli art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. oraz art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b)-d) u.p.o.l. ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

IV. Wzorce kontroli

1. Skarżący przywołują w charakterze wzorca kontroli art. 2 Konstytucji, który stanowi: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”. Zasada demokratycznego państwa prawnego ma charakter klauzuli generalnej o wielopłaszczyznowej treści i dopiero w procesie wykładni art. 2 Konstytucji judykatura i doktryna wyodrębniły zasady pochodne, które w wypadku kontroli konstytucyjności stanowią samodzielne wzorce kontroli. W rozpatrywanej sprawie skarżący wskazują na naruszenie zasady poprawnej legislacji.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego z konstytucyjnej zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) wynika nakaz przestrzegania przez prawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochroną zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady

poprawnej legislacji obejmują między innymi zasadę dostatecznej określoności przepisów, która wymaga od prawodawcy, by przepisy przez niego tworzone były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Wymóg jasności oznacza obowiązek tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego prawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych niebudzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw, tak by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie (zob. np. wyroki TK z: 11 stycznia 2000 r., sygn. akt K 7/99; 21 marca 2001 r., sygn. akt K 24/00; 12 września 2005 r., sygn. akt SK 13/05; 21 lutego 2006 r., sygn. akt K 1/0; 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06; 18 marca 2010 r., sygn. akt K 8/08).

Trybunał Konstytucyjny w swoim orzecznictwie wielokrotnie podkreślał także, jakie znaczenie ma naruszenie art. 2 Konstytucji na gruncie prawa podatkowego. Trybunał uzasadniał, że nakaz precyzji i jednoznaczności sformułowań oraz poprawności legislacyjnej, wywodzony z tych zasad, ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, a zwłaszcza tam, gdzie przewiduje ono obowiązek samoobliczenia, czyli obliczenia i zapłaty kwoty podatku. Tylko bowiem uiszczenie podatku należnego w tej kwocie prowadzi do wygaśnięcia obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie podatnik narażony jest na powstanie zaległości podatkowej, a nawet odpowiedzialność karnoskarbową. Oceniając legislację podatkową, Trybunał zwracał uwagę na względną swobodę ustawodawcy kształtowania dochodów i wydatków państwa. Podkreślał jednocześnie, że swoboda kształtowania materialnych treści prawa podatkowego jest jednak w swoisty sposób równoważona istnieniem obowiązku ustawodawcy szanowania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasad poprawnej legislacji (zob. wyroki TK z: 14 września 2001 r., sygn. akt SK 11/00; 29 stycznia 2014 r., sygn. akt SK 9/12).

W wyroku z 22 maja 2002 r., sygn. akt K 6/02 Trybunał podkreślił, że „naruszeniem Konstytucji jest stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań”. A w wyroku z 4 kwietnia 2005 r., sygn. akt SK 7/03, TK wskazał, że niejasność zwrotu: „przejęcie zakładu pracy na nowego pracodawcę”, zamieszczonego w art. 231 § 1 kodeksu pracy, prowadzi do pominięcia elementu

współodpowiedzialności dotychczasowego pracodawcy (Skarbu Państwa) i w rezultacie do niepewności następstw prawnych tej regulacji. Trybunał przypominał też, że „dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego” (zob. również wyroki z: 10 listopada 1998 r., sygn. akt K. 39/97; 13 lutego 2001 r., sygn. akt K. 19/99).

Trybunał zwracał w tym kontekście uwagę na szczególne znaczenie art. 84 Konstytucji stanowiącego, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Z treści normatywnych tego przepisu wynika również obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości.

W wyroku z 2 kwietnia 2007 r. (sygn. akt SK 19/06) Trybunał podkreślił komplementarność art. 2 i art. 84 Konstytucji, jeśli chodzi o konstytucyjne wymogi ciężące na ustawodawcy, aby precyzyjnie określał relacje między jednostką a państwem w sferze prawa daninowego, stwierdzając między innymi: „Trybunał Konstytucyjny w swoim dotychczasowym orzecznictwie zwracał uwagę, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa stanowi konstytucyjny element zasady państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji. Z punktu widzenia ochrony zaufania jednostki do państwa i do stanowionego przez nie prawa w sferze danin publicznych istotne znaczenia ma ponadto art. 84 Konstytucji. W myśl tego przepisu każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Art. 84 Konstytucji zakłada precyzyjne określenie istotnych elementów stosunku daninowego w ustawie tak, aby jednostka mogła przewidywać daninowe konsekwencje swoich działań. Należy w związku z tym zauważyć, że zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i do prawa w sferze danin publicznych znajduje podstawę w art. 2 w związku z art. 84 Konstytucji. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego analizowana zasada wymaga w szczególności, aby zainteresowany znał dokładną treść i wysokość ciężających na nim obowiązków daninowych w chwili zajścia zdarzeń powodujących powstanie takiego obowiązku”.

2. Wskazany jako wzorzec kontroli art. 84 Konstytucji stanowi: „Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków,

określonych w ustawie”. Z przepisu tego wynika, iż ciężary i świadczenia publiczne stanowią materię ustawową. Ustrojodawca doprecyzował zakres tej regulacji w odniesieniu do podatków w art. 217 Konstytucji, który „ustanawia bezwzględną wyłączność ustawy dla unormowania: po pierwsze, nakładania podatków i innych danin publicznych o niepodatkowym charakterze, po drugie, dla określania podstawowych elementów konstrukcji podatku, takich jak podmiot, przedmiot opodatkowania i stawka podatkowa, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków. W tych materiach konieczne jest więc uregulowanie w samej ustawie wszystkich wymaganych elementów, tak aby unormowanie ustawowe zyskało cechy kompletności, precyzji i jednoznaczności” (wyrok TK z 15 lipca 2013 r., sygn. akt K 7/12; zob. wyroki TK z: 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00; 2 kwietnia 2007 r., sygn. akt SK 19/06; 7 września 2010 r., sygn. akt P 94/08). Artykuł 84 Konstytucji wyraża również zasadę sprawiedliwości podatkowej. W orzecznictwie TK sprawiedliwość podatkowa jest rozumiana jako reguła kształtowania podatków według zasady równości i powszechności. „Z zasady powszechności wynika, że obowiązek podatkowy spoczywa na wszystkich zobowiązanych podmiotach, zaś podatkiem objęte są wszystkie stany faktyczne, z którymi wiąże się obowiązek podatkowy. Z zasady równości podatkowej wynika, że wszystkie podmioty, będące w takiej samej sytuacji ekonomicznej (w zakresie stanu majątkowego, rodzajów źródeł przychodów i ich wielkości), powinny być opodatkowane równo” (wyrok TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13; zob. także wyrok TK z 8 października 2011 r., sygn. akt SK 2/10). Przepis art. 84 Konstytucji jest też źródłem obowiązku państwa w zakresie egzekwowania należności podatkowych. Pochodzące z podatków lub innych danin publicznych środki finansowe są podstawą utrzymania i sprawnego funkcjonowania państwa rozumianego jako dobro wspólne wszystkich obywateli (art. 1 Konstytucji). W związku z tym, wywiązywanie się z zobowiązań podatkowych jest powinnością jednostek wobec państwa: „każdy – korzystając z różnych form realizacji zadań publicznych przez państwo (zapewnienie bezpieczeństwa, utrzymanie dróg) - powinien też partycypować w ich finansowaniu. Inaczej mówiąc, każdy jest zobowiązany przyczyniać się do dobra wspólnego według własnych możliwości. Niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny, sprzeciwiając się równocześnie zasadom sprawiedliwości społecznej”

(wyrok TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akt P 49/13; zob. wyroki TK z: 21 czerwca 2011 r., sygn. akt P 26/10; 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14). Trybunał Konstytucyjny zwraca uwagę na konieczność racjonalnego kształtowania systemu podatkowego, uwzględniającego zdolność podatkową podatnika i jego otoczenia społeczno-gospodarczego: „podatek musi być ukształtowany w taki sposób, by spełniał zadanie, dla którego jest ustanowiony. W sytuacji, gdy podatek jest oderwany od warunków gospodarczych i społecznych, nie może być skutecznym elementem polityki państwa. Wadliwe ukształtowanie podatku obniża zyski budżetu państwa wynikające z obowiązku płacenia tego typu daniny publicznej, co jest niekorzystne dla dobra wspólnego. A zatem przy nakładaniu podatków, ustawodawca nie może tracić z pola widzenia wydajności (efektywności) źródła podatku. Oznacza to, że koszty poboru podatku łącznie z kosztami kontroli prawidłowego wykonania zobowiązań podatkowych nie mogą być wyższe od wpływów, jakie państwo uzyskuje z tego źródła” (wyrok TK z 28 października 2015 r., sygn. akt K 21/14). W konsekwencji TK przyjmuje, że konstrukcja podatku powinna uwzględniać indywidualne możliwości ponoszenia ciężarów publicznych przez podatników, ponieważ obowiązek płacenia podatków nie może prowadzić do ubóstwa obywateli (podatników). W swoim orzecznictwie TK przypomina również, że art. 84 Konstytucji nie zawiera treści, z których można wywieść konstytucyjne prawo podmiotowe (zob. postanowienie TK z 29 stycznia 20014 r., sygn. akt SK 9/12).

3. Artykuł 217 Konstytucji stanowi, że „nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”. Na gruncie tego przepisu (obok art. 84 Konstytucji) konstruowana jest zasada władztwa daninowego. Z zasady tej wynika legitymacja dla działań państwa, w wyniku których następuje obciążanie określonych podmiotów daninami (w tym podatkami), umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin (podatków) jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako pozbawianie własności, a ustawodawca ma w tym względzie dalece posuniętą swobodę. Jednakże swoboda ustawodawcy nie może być absolutna i nie może przekształcić się w dowolność. Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej,

procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej przy stanowieniu przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych (zob. wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06).

Z art. 217 Konstytucji wynika więc również, że określony musi być przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji podstawa opodatkowania. Określoność przedmiotu opodatkowania oznacza, że nie może być niejasności co do podstawy opodatkowania wynikającej z opodatkowania przedmiotu. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się, że wyłączność drogi ustawowej w nakładaniu podatków służy stworzeniu silniejszej ochrony proceduralnej praw podatnika wobec organów władzy publicznej, a zawarty w art. 217 Konstytucji nakaz określania w ustawie istotnych elementów obowiązku podatkowego należy rozumieć jako nakaz szczególnej precyzji przy określaniu podmiotów opodatkowania, przedmiotów opodatkowania oraz stawek podatkowych. W świetle orzecznictwa Trybunału, art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa (zob. wyrok TK z 11 maja 2004 r., sygn. akt K 4/03).

4. Artykuł 64 ust. 3 Konstytucji wyznacza ramy dopuszczalnych ograniczeń własności, stanowiąc, że: „Własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jakim nie narusza ona istoty prawa własności”. Trybunał Konstytucyjny podkreśla, że sprzeczne ze statuowanym przez ten przepis standardem są w szczególności rozwiązania normatywne, których skutkiem jest „wydrążenie” konkretnego prawa podmiotowego z uprawnień składających się na jego istotę albo takich, które tworzą pozorne i nieefektywne mechanizmy ochrony praw podmiotowych (zob. m.in. wyrok TK z 1 września 2006 r., sygn. akt SK 14/05). W wyroku z 10 października 2000 r. (sygn. akt P 8/99) Trybunał Konstytucyjny stwierdził m.in., że: „[...] Koncepcja «istoty» praw i wolności opiera się na założeniu, że każde z nich zawiera w sobie pewien rdzeń, bez którego w ogóle nie mogłyby istnieć [...]. «Istota» prawa lub wolności wyznacza zatem bezwzględną granicę dopuszczalnej ingerencji. Interpretacja zakazu naruszenia «istoty» ograniczanego prawa lub wolności nie powinna przy tym sprowadzać się jedynie do strony negatywnej, akcentującej potrzebę odpowiedniego miarkowania dokonywanych ograniczeń. Należy w nim widzieć także stronę pozytywną, związaną z dążeniem do

wskazania (określenia) pewnego nienaruszalnego rdzenia danego prawa lub wolności [...]. Ów «rdzeń» musi pozostawać wolny od ingerencji prawodawcy nawet wtedy, gdy działa on w celu ochrony wartości wskazanych w art. 31 ust. 3 Konstytucji lub w innym przepisie konstytucyjnym. A zatem żadne względy – nawet konstytucyjne – nie mogą uzasadniać naruszenia istoty prawa lub wolności, których ochronę gwarantuje konstytucja”. Z powyższego wynika, że dopuszczalne są tylko takie ograniczenia własności, które zasadniczo dotyczą jedynie treści i zakresu ochrony własności i nie pozbawiają właściciela atrybutów posiadania i rozporządzania jej przedmiotem, a dotyczą jedynie samego korzystania z niej.

Pogląd na relację między art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji Trybunał wyraził m.in. w wyrokach z: 12 stycznia 1999 r. (sygn. akt P 2/98) oraz 11 maja 1999 r. (sygn. akt K 13/98). W drugim z nich sąd konstytucyjny wskazał, że art. 64 ust. 3 Konstytucji pełni podwójną rolę. „Po pierwsze, stanowi jednoznaczną i wyraźną konstytucyjną podstawę wprowadzania ograniczeń prawa własności. Po drugie, zawarte w nim przesłanki dopuszczalności ograniczenia własności stanowić mogą zarówno formalne, jak też materialne kryterium dla kontroli dokonanych przez prawodawcę ograniczeń. Nie są to jednakże wszystkie konstytucyjne obwarowania zawężające jego swobodę w tym zakresie”. Istotne znaczenie ma w tym zakresie zakaz nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki (tzw. zasada proporcjonalności) statuowana w sposób w pełni samodzielny i całościowy w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Z kolei w wyroku z 12 stycznia 1999 r. (sygn. akt P 2/98) Trybunał zaznaczył, że „odrębne unormowanie problematyki ograniczania własności, poprzez wskazanie w art. 64 ust. 3 Konstytucji przesłanek dopuszczających tego rodzaju działania, nie oznacza wyłączenia zastosowania w odniesieniu do tego prawa generalnej zasady wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji”. Określenie przesłanek ograniczania prawa własności zawarte w art. 64 ust. 3 Konstytucji sprowadza się wyłącznie do wskazania przesłanki formalnej (wymóg ustawy) oraz zakreślenia maksymalnej granicy ingerencji (zakaz naruszania prawa własności). „Tym samym potraktowanie art. 63 ust. 3 jedynie jako przepisu szczególnego, wyłączającego ogólną zasadę proklamowaną w art. 31 ust. 3 Konstytucji, czego konsekwencją byłoby nieuwzględnianie kryteriów wskazanych w tym artykule przy określaniu przesłanek ingerencji ustawodawcy w prawo własności, prowadziłoby do zbyt daleko idących następstw, polegających na zrelatywizowaniu ochrony prawnej, zagwarantowanej prawu własności przez konstytucję. Analiza obydwu klauzul

określających przesłanki ograniczania praw (w tym prawa własności) wskazuje, że w przypadku prawa własności to właśnie art. 31 ust. 3 powinien spełniać rolę podstawową, natomiast art. 64 ust. 3 traktować należy wyłącznie jako konstytucyjne potwierdzenie dopuszczalności wprowadzania ograniczeń tego prawa” (wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98). Artykuł 64 ust. 3 Konstytucji nie wskazuje żadnych materialnych przesłanek ograniczania własności, zatem uznać należy, że przesłanki te wynikają z art. 31 ust. 3 Konstytucji.

5. Wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji zasada równości wobec prawa, jej treść i konsekwencje zostały obszernie omówione w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Dla potrzeb analizowanej sprawy wystarczy tylko przypomnienie najważniejszych ustaleń. W świetle ustabilizowanego poglądu sądu konstytucyjnego: „Zasada równości polega na tym, że wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewaną) w równym stopniu, mają być traktowane równo. A więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących” (wyrok TK z 9 marca 1988 r., sygn. akt U 7/87; por. także wyroki TK z: 6 maja 1998 r., sygn. akt 37/97; 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98; 17 maja 1999 r., sygn. akt P 6/98; 4 stycznia 2000 r., sygn. akt K 18/99; 18 grudnia 2000 r., sygn. akt K 10/00; 21 maja 2002 r., sygn. akt K 30/01; 28 maja 2002 r., sygn. akt P 10/01; 18 marca 2014 r., sygn. akt SK 53/12).

Jak wskazuje Trybunał Konstytucyjny, zasada równości oznacza jednocześnie dopuszczalność zróżnicowania sytuacji prawnej różnych podmiotów. „Dopiero, jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości”. Jednakże „odstępstwo takie nie musi oznaczać naruszenia zasady równości, należy wówczas ocenić przyjęte przez ustawodawcę kryterium zróżnicowania” (por. orzeczenie TK z 28 listopada 1995 r., sygn. akt K 17/95 oraz wyroki TK z: 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97; 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98; 17 stycznia 2001 r., sygn. akt K 5/00; 28 marca 2007 r., sygn. akt K 40/04; 18 lipca 2008 r., sygn. akt P 27/07; 18 listopada 2008 r., sygn. akt P 47/07). Kluczowe znaczenie dla oceny zgodności zakwestionowanego przepisu z art. 32 ust. 1 Konstytucji ma ustalenie „cechy istotnej”, gdyż przesądza ona o uznaniu porównywanych podmiotów za podobne lub odmierne (L. Garlicki, M. Zubik

[w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, red. L. Garlicki, M. Zubik, t. II, Warszawa 2016, komentarz do art. 32, s. 109).

Równość wobec prawa to również zasadność wyboru takiego, a nie innego kryterium różnicowania. Ocena konstytucyjności przyjętego kryterium różnicowania oznacza według Trybunału Konstytucyjnego rozstrzygnięcie: „1) czy kryterium to pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) czy waga interesu, któremu różnicowanie ma służyć pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego różnicowania; 3) czy kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami, czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych” (wyrok TK z 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98; zob. też np. wyroki TK z: 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97; 28 marca 2007 r., sygn. akt K 40/04; 7 listopada 2007 r., sygn. akt K 18/06; 1 kwietnia 2008 r., sygn. akt SK 77/06; 18 lipca 2008 r., sygn. akt P 27/07; 18 listopada 2008 r., sygn. akt P 47/07).

6. Jako kolejny wzorzec kontroli skarżący wskazuje art. 64 ust. 2 Konstytucji ustanawiający zasadę „równej dla wszystkich” ochrony własności w porównaniu z zakresem regulacji innych praw majątkowych, ujmowany w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Trybunał wielokrotnie zwracał uwagę, że powołany przepis art. 64 ust. 2 dopełnia ogólną zasadę równości zawartą w art. 32 ust. 1 Konstytucji, odnoszącą się do wszelkich dziedzin życia społecznego, gospodarczego i zawodowego.

Istotą regulacji art. 64 ust. 2 Konstytucji jest podkreślenie, że ochrona własności i innych praw majątkowych jest równa dla wszystkich, co akcentuje element podmiotowy (wyrok TK z 25 lutego 1999 r., sygn. akt K 23/98). Jest ona równa bez względu na: zakres podmiotowy, charakter podmiotu danego prawa, czy kryterium drogi uzyskania tytułu własności, a także wyklucza zróżnicowanie między osobami fizycznymi a osobami prawnymi (wyroki TK z: 22 lutego 2000 r., sygn. akt SK 13/98; 28 września 2015 r., sygn. akt K 20/14). W orzecznictwie TK wskazuje się na dwa aspekty ochrony konstytucyjnej praw majątkowych z punktu widzenia podmiotowego. Po pierwsze, ochroną taką objęty jest każdy, komu przysługuje prawo podmiotowe, bez względu na posiadane cechy osobowe czy inne szczególne przymioty. Po drugie, ochrona praw podmiotowych musi być równa dla wszystkich podmiotów. Oznacza to, że ustawodawca, tworząc określone prawa majątkowe

i mając szeroką swobodę w kreowaniu ich treści, musi liczyć się z koniecznością respektowania zasad wskazanych w art. 64 Konstytucji (wyrok TK z 24 lutego 2009 r., sygn. akt SK 34/07).

W aspekcie przedmiotowym art. 64 ust. 2 Konstytucji odnosi się do wszelkich praw majątkowych, nie tylko prawa własności i dziedziczenia (L. Garlicki, S. Jarosz-Żukowska [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, komentarz do art. 64, s. 611). Potwierdza to TK, który wielokrotnie wskazywał, że przywołany przepis nie tylko nawiązuje do zasady równości, ale też daje wyraz ogólnemu stwierdzeniu, iż wszystkie prawa majątkowe muszą podlegać ochronie prawnej (wyrok TK z 13 kwietnia 1999 r., sygn. akt K 36/98).

Z drugiej zaś strony, nakaz równej ochrony praw majątkowych należy odnosić jedynie do praw majątkowych zaliczanych do tej samej kategorii. Zróżnicowanie charakteru poszczególnych praw majątkowych determinuje zróżnicowanie zakresu ich ochrony. Zróżnicowanie to musi być jednak obiektywnie uzasadnione. Z dotychczasowego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że równa ochrona praw majątkowych oznacza przede wszystkim zakaz kategoryjnego różnicowania poziomu ochrony tego prawa w stosunku do innych praw majątkowych, w tym również użytkowania wieczystego (zob. wyroki TK z: 2 czerwca 1999 r., sygn. akt K 34/98; 29 czerwca 2001 r., sygn. akt K 23/00). Ochrona własności *sensu stricto* nie może być słabsza w porównaniu z poziomem ochrony innych praw majątkowych (zob. wyrok TK z 30 października 2001 r., sygn. akt K 33/00).

Trybunał Konstytucyjny jednocześnie wskazywał, że zróżnicowanie charakteru poszczególnych praw majątkowych determinować może zróżnicowanie zakresu ich ochrony (zob. wyrok TK z 25 lutego 1999 r., sygn. akt K 23/98), tym bardziej że nakaz równej ochrony praw majątkowych tej samej kategorii nie jest absolutny i dopuszcza uzasadnione odstępstwa. Jeżeli można wykazać, że zróżnicowanie ochrony jest uzasadnione relewantnością, proporcjonalnością i powiązaniem z innymi zasadami konstytucyjnymi, to zróżnicowanie takie jest dopuszczalne (zob. wyrok TK z 31 stycznia 2001 r., sygn. akt P 4/99).

Wynika z tego, że zasada równej ochrony ujęta w art. 64 ust. 2 Konstytucji wyklucza zróżnicowanie pod względem podmiotowym, dopuszczając je w aspekcie przedmiotowym, ze względu na odmienną sytuację faktycznych lub prawnych

podmiotów, w odniesieniu do ochrony praw majątkowych tego samego typu, ale różnej wartości (por. postanowienie TK z 9 czerwca 2010 r., sygn. akt SK 32/09).

V. Analiza zgodności

1. Uwagi wstępne

Przedmiotem sporu w sprawie skarżących była klasyfikacja stawki podatku od nieruchomości zastosowana do miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym, stanowiącego wyodrębniony lokal niemieszkalny. Istota tego sporu sprowadzała się do ustalenia, czy wobec miejsca postojowego znajdującego się w garażu wielostanowiskowym usytuowanego w budynku wielorodzinnym mieszkalno-usługowym, należało zastosować stawkę podatku od nieruchomości przewidzianą w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l., czyli jak dla budynków lub ich części pozostałych, czy też właściwa powinna być stawka określona w jej art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) u.p.o.l., przewidziana dla budynków lub ich części mieszkalnych.

Skarżący kwestionują precyzyjność kryteriów objęcia danego lokalu (miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowego) podatkiem od nieruchomości. W skardze zostały przedstawione zarzuty dotyczące uzależnienia wysokości podatku od niejasnych kryteriów kwalifikowania garażu do „pozostałych budynków lub ich części”, co w konsekwencji powoduje objęcie tego rodzaju lokalu wyższą stawką podatkową niż budynki lub ich części zakwalifikowane jako „mieszkalne”. Mimo iż zróżnicowanie stawek podatku uzależnione jest od przeznaczenia przedmiotu opodatkowania, wątpliwości skarżących budzi przyjęte w orzecznictwie sądów administracyjnych (w tym orzekających w ich sprawie) stanowisko, że część budynku może mieć odmienny charakter od reszty budynku, którego jest częścią.

W świetle uzasadnienia przedstawionego przez skarżących wyróżnić należy trzy zarzuty niezgodności regulacji ustawy o podatkach i opłatach lokalnych z Konstytucją. Zarzuty dotyczą naruszenia: zasady poprawnej legislacji oraz zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, zasady proporcjonalności i zasady równości, powiązanych w każdym z wyróżnionych wypadków z konstytucyjnymi gwarancjami ochrony prawa własności.

2. Zarzut naruszenia zasady poprawnej legislacji, zasady szczególnej określoności regulacji daninowych i prawa własności (art. 2 w związku z art. 84, art. 217 i art. 64 ust. 1 Konstytucji)

Odniesienie się do przedstawionego zarzutu wymaga w pierwszej kolejności ustalenia, czy istnieją wątpliwości dotyczące sensu normatywnego kwestionowanych przepisów. Ich treść normatywna przedstawia się następująco. W art. 1a u.p.o.l. ustawodawca zamieścił słownik definicji legalnych. Jak wynika z art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., budynkiem jest „obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty”. Z kolei „obiektem budowlanym” jest m.in. stosownie do treści art. 3 pkt 1 lit. b) ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t.j. Dz.U. z 2018 r. poz. 1202 ze zm. - dalej u.p.b.) budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi. Budynek - zgodnie z art. 3 pkt 2 u.p.b. - to taki obiekt budowlany, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiada fundamenty i dach. Aby zatem zakwalifikować dany obiekt budowlany do kategorii budynku musi on spełniać łącznie cztery następujące cechy: 1) być trwale związany z gruntem; 2) być wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, 3) posiadać fundament oraz 4) posiadać dach.

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. przedmiotem opodatkowania są budynki oraz ich części. Wynika z tego, że oprócz budynków, samodzielnym przedmiotem opodatkowania mogą być także części budynków, a więc przede wszystkim lokale stanowiące odrębne nieruchomości. Ustawodawca wprowadził nie określił w przepisach u.p.o.l. co należy rozumieć pod pojęciem „części” budynku, jednak określając zakres podmiotowy podatników podatku od nieruchomości w art. 3 ust. 4 i 5 u.p.o.l. odniósł się do współwłasności budynku oraz wyodrębnionej własności lokali. Pozwala to przyjąć, że ustawodawca uwzględnił sytuację, w której przedmiotem opodatkowania może być lokal, wyodrębniony od innych części budynku.

Stawki podatku od nieruchomości są zróżnicowane w zależności od rodzaju lub przeznaczenia budynku albo jego części. Maksymalne stawki podatku od nieruchomości dla budynków lub ich części określa art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., który różnicuje je w zależności od tego, czy „budynki lub ich części” mają charakter mieszkalny, czy związane są z prowadzeniem (i rodzajem) działalności

gospodarczej, czy też należą do kategorii budynków lub ich części pozostałych. Preferencyjną stawką jest stawka przewidziana dla budynków lub ich części mieszkalnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) u.p.o.l.). Zgodnie z ugruntowanym orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego o zaliczeniu określonego budynku do kategorii budynków mieszkalnych decyduje kryterium „zaspokajania podstawowych potrzeb mieszkaniowych właściciela i osób mu bliskich” (uchwała NSA z 22 kwietnia 2002 r., sygn. akt FPK 17/01, uchwała NSA z 1 lipca 2002 r., sygn. akt FPK 3/02, wyroki NSA z: 20 stycznia 2005 r., sygn. akt FSK 1319/04; 19 lutego 2008 r., sygn. akt II FSK 1726/06; 17 lutego 2009r., sygn. akt II FSK 883/08; 22 września 2009 r., sygn. akt II FSK 542/08). Można zatem wywieść, że budynkiem mieszkalnym w rozumieniu ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest budynek służący lub przeznaczony do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych. Jeśli chodzi o pojęcie „pozostałego budynku lub jego części”, to można przyjąć, że będzie to budynek lub jego części niemieszczące się w pojęciu budynków mieszkalnych i budynków związanych z (szeroko pojętą) działalnością gospodarczą.

Brak jest natomiast definicji garażu oraz odrębnej stawki podatku od nieruchomości określonej wprost dla tego rodzaju lokali. Zastosowanie odpowiedniej stawki podatku od nieruchomości dla garażu uzależnione jest od wystąpienia określonego stanu faktycznego i prawnego. Dla potrzeb podatkowych decydujące znaczenie ma jego przeznaczenie, ustalane na podstawie wpisu do ewidencji gruntów i budynków. Zgodnie bowiem z art. 21 ust. 1 ustawy z 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (t.j. Dz. U. z 2019 r., poz. 725 ze zm.) dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią m.in. podstawę wymiaru podatku. Przy czym ustalenie przeznaczenia przedmiotu opodatkowania (od którego uzależnione jest przypisanie mu określonej stawki podatkowej) można odnosić się odrębnie do budynków i odrębnie do części tych budynków, gdy stanowią one odrębny przedmiot własności.

Powyższy pogląd potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych, w tym wyroki: WSA w Warszawie z 9 grudnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 2114/10; WSA w Białymstoku z 16 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 328/09; WSA w Poznaniu z 9 grudnia 2009 r., sygn. akt III SA/Po 768/09; WSA w Olsztynie z 28 kwietnia 2011 r., sygn. akt I SA/OI 131/11. Ostatecznie w tej kwestii wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 27 lutego 2012 r., sygn. akt II FPS 4/11, która ma moc wiążącą. Uchwała ta wiąże nie tylko w danej sprawie, ale również

w sprawach o podobnym stanie faktycznym i prawnym. Dopóki nie nastąpi zmiana stanowiska zawartego w uchwale, dopóty sądy administracyjne stanowisko to powinny respektować.

W powołanej uchwale z 27 lutego 2012 r. Naczelny Sąd Administracyjny zauważył m.in., że przepis art. 2 ust. 1 ustawy 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (t.j. Dz.U. z 2019 r. poz. 737; dalej: u.w.l.) wskazuje, iż samodzielny lokal mieszkalny, a także lokal o innym przeznaczeniu, mogą stanowić odrębne nieruchomości. Samodzielnym lokalem mieszkalnym, w rozumieniu u.w.l., jest wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych. Przepis ten stosuje się odpowiednio również do samodzielnych lokali wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem na cele inne niż mieszkalne. W ust. 4 art. 2 u.w.l. wskazano także, że do lokalu mogą przynależeć, jako jego części składowe, pomieszczenia, choćby nawet do niego bezpośrednio nie przylegały lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal, a w szczególności: piwnica, strych, komórka, garaż, zwane „pomieszczeniami przynależnymi”.

Z powyższych przepisów NSA wyprowadził wniosek, że z punktu widzenia przepisów podatkowych garaż może stanowić pomieszczenie przynależne do samodzielnego lokalu mieszkalnego, albo może stanowić odrębną własność lokalową. W pierwszej z tych sytuacji, nie będzie stanowił odrębnego, od samodzielnego lokalu mieszkalnego, przedmiotu opodatkowania. Będzie zatem podlegał opodatkowaniu tak jak lokal mieszkalny. Dotyczy to wszystkich tych sytuacji, w których nie wyodrębniono prawnie własności lokalowej np. miejsce postojowe w hali garażowej z podziałem *quoad usum*. W sytuacji, gdy garaż został wyodrębniony jako lokal o innym niż mieszkalnym przeznaczeniu, stanowiącym odrębną nieruchomość i odrębny przedmiot opodatkowania, nie dzieli losu budynku lub jego części (mieszkalnego bądź pozostałego).

Należy zauważyć, że jeżeli do lokalu mieszkalnego przypisane jest określone miejsce parkingowe (w garażu wielostanowiskowym), to przedmiotem sprzedaży jest lokal mieszkalny wraz z udziałem w części wspólnej prawa do korzystania z miejsca postojowego, o określonej powierzchni, zlokalizowanego w hali garażowej – wielostanowiskowym parkingu i stanowiącym udział w częściach wspólnych budynku. W celu uregulowania zasad korzystania z takich miejsc postojowych

dokonuje się podziału *quoad usum* (zob. postanowienie SN z 5 stycznia 1981 r., sygn. akt III CRN 263/80; R. Dżiczek, *Postępowanie cywilne w sprawach dotyczących nieruchomości*, Warszawa 2004, s. 163-164 oraz R. Strzelczyk, *Glosa do postanowienia SN z 19 maja 2004 r., I CK 696/03*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 5/2005 s. 256). Uprawnienia wynikające z takiego podziału mogą uzyskać rozszerzoną skuteczność, gwarantującą daleko idącą ochronę prawną, poprzez wpis w dziale III księgi wieczystej nieruchomości, polegający na ustanowieniu służebności na nieruchomości wspólnej na rzecz właściciela określonego lokalu (zob. postanowienie TK z 14 grudnia 2005 r., sygn. akt SK 24/05).

Dalej w powołanej uchwale NSA podniósł, że dla potrzeb kwalifikacji przedmiotu opodatkowania w postaci odrębnej własności lokalowej – garażu niezbędne jest ustalenie, czy ma on charakter mieszkalny, czy też takiego charakteru nie można mu przypisać. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że „garaż”, w rozumieniu potocznym, to pomieszczenie przystosowane do przechowywania samochodów (*Słownik współczesnego języka polskiego*, red. B. Dunaj, Warszawa 1996, s. 166). Uwzględniając kryterium zaspokojenia podstawowych potrzeb mieszkaniowych właściciela i osób mu bliskich, trzeba uznać, zdaniem NSA, że garaż nie spełnia funkcji mieszkalnych. W sytuacji, gdy stanowi on odrębny od innych części budynku, przedmiot opodatkowania, nie dzieli losu innych części tego budynku (mieszkalnych), nawet jeżeli cały budynek ma charakter mieszkalny.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w świetle art. 2 ust. 1 pkt 2 i art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. garaż stanowiący przedmiot odrębnej własności, usytuowany w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości według stawki podatku przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l. W art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l. mowa jest o budynkach lub ich częściach pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego, dla których stawka opodatkowania jest wyższa niż dla budynków mieszkalnych. Tezę tę potwierdził NSA w wyroku z 19 listopada 2015 r., sygn. akt II FSK 2521/13, dodając, że: „Każdy samodzielny, wyodrębniony lokal znajdujący się w bryle budynku mieszkalnego należy traktować jako odrębny przedmiot opodatkowania. Zastosowanie odpowiedniej stawki podatku od nieruchomości od takiego przedmiotu opodatkowania zależy zatem tylko od jego indywidualnych cech rzutujących na przyporządkowanie do odpowiedniej stawki podatku. Za nieprawidłowe należy uznać

odnoszenie się w takim przypadku do charakteru całego budynku jako przedmiotu opodatkowania”.

Mając na uwadze wiążącą moc uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 lutego 2012 r. stwierdzić należy, że dla miejsca postojowego znajdującego się w garażu wielostanowiskowym, stanowiącego odrębny od lokalu mieszkalnego przedmiot własności, należy zastosować stawkę podatku jak dla budynków pozostałych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l.). Powołana teza NSA wyrażona w uchwale z 27 lutego 2012 r. jest podzielana w licznych judykatach NSA (zob. wyroki NSA z: 7 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2137/12, 7 października 2014 r., sygn. akt II FSK 3633/13, 7 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2138/12; 10 lutego 2015 r., sygn. akt II FSK 29/13; 23 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1147/14; 5 października 2016 r., sygn. akt II FSK 2263/14; 8 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 3165/16; 11 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2115/14; 10 kwietnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2399/17). Oddziaływała również na późniejsze orzecznictwo sądów administracyjnych (zob. wyrok WSA w Warszawie z 6 listopada 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 20/15; wyrok WSA w Kielcach z 11 sierpnia 2016 r., sygn. akt I SA/Ke 392/16; wyrok WSA w Kielcach z 22 września 2016 r., sygn. akt I SA/Ke 422/16; wyrok WSA w Krakowie z 6 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Kr 1462/16; wyrok WSA w Białymstoku z 1 marca 2017 r., sygn. akt I SA/Bk 1107/16; wyrok WSA w Gdańsku z 20 marca 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 428/17; wyrok WSA w Warszawie z 28 marca 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 1101/17; wyrok WSA w Poznaniu z 25 kwietnia 2018 r., sygn. akt I SA/Po 1190/17; wyrok WSA w Gdańsku z 25 lipca 2018 r., sygn. akt I SA/Gd 265/18; a także interpretację ogólną nr PL/LS/833/40/SIA/12/122 Ministra Finansów w sprawie stosowania art. 5 ust. 1 pkt 2 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych z dnia 26 kwietnia 2012 r., Dz.Urz.MF poz. 20).

Wprawdzie skarżący przywołali w uzasadnieniu skargi przykłady z orzecznictwa, które wskazywały na występowanie niejednolitej praktyki w zakresie stosowania art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (zob. np. wyrok NSA z 12 października 2011 r., sygn. akt II FSK 733/10 i II FSK 335/11; wyrok WSA w Bydgoszczy z 28 lipca 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 346/09, wyrok WSA w Bydgoszczy z 8 września 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 578/10), dotyczą one jednak okresu sprzed wydania uchwały NSA z 27 lutego 2012 r. (sporny wymiar podatku od nieruchomości dotyczy 2013 r.). Nie dostrzega się natomiast rozbieżności w tej sferze w późniejszych judykatach sądów

administracyjnych. Można zatem bez wątplenia mówić o ukształtowaniu się w analizowanej sprawie jednolitej i powszechnej praktyki organów podatkowych oraz linii orzeczniczej sądów administracyjnych.

Należy przypomnieć, że Trybunał Konstytucyjny podkreśla w swoim orzecznictwie, iż „pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności winno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. Z reguły niejasność przepisu powodująca jego niekonstytucyjność musi mieć charakter «kwalifikowany», przez wystąpienie określonych dodatkowych okoliczności z nią związanych, które nie mają miejsca w każdym przypadku wątpliwości co do rozumienia określonego przepisu. Dlatego tylko daleko idące, istotne rozbieżności interpretacyjne albo już występujące w praktyce, albo – jak to ma miejsce w przypadku kontroli prewencyjnej – takie, których z bardzo wysokim prawdopodobieństwem można się spodziewać w przyszłości, mogą być podstawą stwierdzenia niezgodności z Konstytucją określonego przepisu prawa. Ponadto skutki tych rozbieżności muszą być istotne dla adresatów i wynikać z niejednolitego stosowania lub niepewności co do sposobu stosowania. Dotykać one winny prawnie chronionych interesów adresatów norm prawnych i występować w pewnym nasileniu” (wyroki TK z: 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02; 18 listopada 2014 r., sygn. akt K 23/12, podobnie wyroki TK z: 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02; 7 listopada 2006 r., sygn. akt SK 42/05; 21 kwietnia 2016 r., sygn. akt K 2/14; 13 listopada 2018 r., sygn. akt SK 17/17).

Zważywszy na sformułowane przez Trybunał wskazówki, można uznać, że zakwestionowane przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych zostały skonstruowane w sposób niebudzący poważnych wątpliwości co do ich treści normatywnej. Skarżący nie wykazali, że art. 1a ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) i e) u.p.o.l. jest narażony na rozbieżną interpretację, która mogłaby być źródłem niepewności jego adresatów co do ich praw i obowiązków w zakresie prawa podatkowego, a organom stosującym prawo (organom podatkowym, organom administracji skarbowej, sądom) stwarzać możliwość dowolnego działania na jego podstawie. Takich wniosków nie potwierdziła przeprowadzona interpretacja zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, jak również analiza stanowiska wypracowanego w praktyce stosowania prawa, w tym przede

wszystkim poglądów judykatury, a w szczególności orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego. Dokonane ustalenia prowadzą do wniosku, że występujące w poruszanej kwestii wątpliwości nie powodują poważnych trudności interpretacyjnych, które nie mogą zostać usunięte przy zastosowaniu zasad wykładni językowej i systemowej. Dekodowana z art. 1a ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. treść dowodzi, że przepisy te nie naruszają zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, a co za tym idzie także zasady prawidłowej legislacji. Spełnienie wyższego standardu legislacyjnego przesądza bowiem o spełnieniu standardu niższego, z kolei naruszenie wyższego standardu legislacyjnego czyni bezprzedmiotowym weryfikację realizacji standardu niższego.

W konsekwencji Sejm wnosi o stwierdzenie, że art. 1a ust. 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit a) i e) u.p.o.l. jest **zgodny** z art. 2 w związku z art. 84, art. 217 i art. 64 ust. 3 Konstytucji.

3. Zarzut naruszenia zasady równości w zakresie ponoszonego ciężaru podatkowego oraz prawa własności (art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 oraz art. 84 Konstytucji)

Skarżący zarzucają kwestionowanym przepisom brak zachowania równości w zakresie ponoszonego ciężaru podatkowego, co stanowi naruszenie prawa własności. Naruszenia art. 32 ust. 1 Konstytucji w powiązaniu z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji skarżący upatrują w tym, że w jednolitym orzecznictwie sądów administracyjnych wyprowadzono z przepisów prawnych ustawy o podatkach i opłatach lokalnych normę prawną pozwalającą uznać, że część budynku o innym przeznaczeniu, niż mieszkalne, powinna zostać opodatkowana według stawki przewidzianej dla budynków i ich części pozostałych w oparciu o pozaustawową przesłankę samodzielności przedmiotu własności.

Z dotychczasowej analizy przepisów u.p.o.l. wynika, że odrębnym przedmiotem opodatkowania może być lokal garażowy stanowiący odrębną własność, znajdujący się w wielorodzinnych budynkach mieszkalnych i stosownie do tego powinien być opodatkowany stawkami właściwymi dla budynków lub ich części pozostałych, tj. stawkami, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e) u.p.o.l. Gdy dla nieruchomości „garażowej” urządzono księgę wieczystą, zaś jej funkcję określono w ewidencji gruntów i budynków jako „niemieszkalną”, to zakwalifikowanie garażu stanowiącego odrębny lokal jako lokalu mieszkalnego, nie jest możliwe. Lokal

garażowy powinien być opodatkowany według stawek jak od budynków pozostałych stanowiący przedmiot odrębnej własności i stosownie do jego przeznaczenia może zostać zastosowana stawka podatkowa przewidziana dla „pozostałych części budynków”, czyli niemających charakteru mieszkalnego. Jedynie lokale garażowe niestanowiące odrębnej nieruchomości (wyodrębnione tylko fizycznie) mogą być objęte niższymi stawkami podatku. Stanowią one część składową lokalu mieszkalnego, a co za tym idzie – muszą być opodatkowane według tych samych stawek co lokal, do którego przynależą.

Rozważania co do *meritum* należy rozpocząć od ustalenia istoty ekonomicznej podatku od nieruchomości. Podatek ten zaliczany jest do grupy podatków majątkowych. Normatywny sposób ujęcia przedmiotu podatku od nieruchomości pozwala zakwalifikować go do grupy podatków od posiadania majątku (por. H. Litwińczuk, *Podatki majątkowe (w:) System instytucji prawnofinansowych PRL*, t. III Ossolineum 1985, s. 336). Charakter i zadania podatków od posiadania majątku są zróżnicowane w zależności od sposobu wykorzystania majątku. Posiadacze majątku, podlegającego opodatkowaniu podatkami majątkowymi, uzyskują bowiem szczególnego rodzaju dochody, a mianowicie dochody w naturze polegające na zaspokajaniu potrzeb bytowych, socjalnych czy gospodarczych na wyższym poziomie niż osoby nieposiadające majątku. Tym – wyodrębnionym w doktrynie – cechem podatków obciążających posiadanie majątku w pełni odpowiada podatek od nieruchomości, w którym ciężar podatku został zróżnicowany w zależności od charakteru majątku. W polskim systemie prawa podatkowego ustawodawca uznał za słuszne i społecznie uzasadnione przyznanie preferencji budownictwu mieszkaniowemu i zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych obywateli. Cecha ta ujawnia się najwyraźniej w konstrukcji stawek podatkowych. W podatku od nieruchomości realizacja tej preferencji wyraża się w tym, że domy i lokale mieszkalne są opodatkowane według stawek najniższych (zob. art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) u.p.o.l.). Wynika z tego, że mimo iż mimo podatek od nieruchomości zalicza się do grupy podatków od posiadania majątku, to jego wysokość nie jest uzależniona bezpośrednio od wartości majątku, lecz od wykorzystywania go na określone cele (mieszkalne, do działalności gospodarczej, pozostałe). Stawka podatku od nieruchomości przewidziana dla budynków mieszkalnych lub ich części jest preferencyjna ze względu na rodzaj potrzeb społecznych, które zaspokaja (mieszkaniowe).

Biorąc pod uwagę powyższe ustalenia, w pierwszej kolejności należy ustalić istnienie cechy istotnej (relewantnej), z uwzględnieniem której dokonuje się oceny co do zachowania zasady równości (art. 32 Konstytucji). W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego został ukształtowany jednolity pogląd, zgodnie z którym zasada ta oznacza, że osoby lub podmioty znajdujące się w takiej samej lub podobnej sytuacji należy traktować tak samo, natomiast osoby lub podmioty znajdujące się w odmiennej sytuacji faktycznej należy traktować odmiennie. Zatem wyłącznie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań dyskryminujących, jak i faworyzujących (np. wyrok TK z dnia 4 lutego 1997 r., sygn. akt P 4/96). Cechą relewantną w tym przypadku jest posiadanie miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym. Nie można uznać, że w obrębie tej charakterystycznej cechy, z perspektywy opodatkowania podatkiem od nieruchomości, sytuacja jest taka sama. Kwestionowane przepisy w ich wykładni przyjętej przez sądy wyraźnie różnicują pozycję prawną podmiotów posiadających garaż, ze względu na przynależność (lub jej brak) do lokalu mieszkalnego.

Zauważyć trzeba, że zróżnicowanie stawek podatku od garaży w zależności od tego, czy są one lokalem stanowiącym odrębną własność, a w konsekwencji odrębnym przedmiotem opodatkowania, czy są jedynie przynależne do lokalu mieszkalnego, stoi w sprzeczności z przyjętym w ustawie kryterium ustalania stawek podatkowych. Nie jest nim charakter prawny lokalu stanowiącego przedmiot prawa własności (pomieszczenie przynależne do lokalu/odrębna własność lokalu), lecz przeznaczenie, zgodnie z którym będzie on użytkowany. Mimo iż garaż jako pomieszczenie służące do przechowywania samochodów ze swej istoty nie służy celom mieszkaniowym, nie można uznać, że sposób jego użytkowania jest oderwany od mieszkalnego charakteru budynku, w którym się znajduje. Wykorzystywanie garażu wiąże się z mieszkaniową funkcją budynku i znajdujących się w nim lokali mieszkalnych w ten sposób, że pomaga zaspokoić potrzeby mieszkaniowe osób, które w budynku tym realizują swoje cele i potrzeby mieszkaniowe (przechowywane w garażu pojazdy mogą służyć dojazdowi do miejsca zamieszkania, dostarczaniu do niego przedmiotów niezbędnych do aktywności życiowej mieszkańców itp.). Uwzględniając współczesne uwarunkowania społeczno-gospodarcze, należy przyjąć, że posiadanie miejsca postojowego w podziemnym garażu wielostanowiskowym stanowi immanentny element „mieszkania”. Podobnie dzieje się w przypadku innych

rodzajów „pomieszczeń przynależnych” do budynku mieszkalnego, o których mowa w ust. 4 art. 2 u.w.l., w szczególności piwnicy, strychu czy komórki, choćby nawet bezpośrednio nie przylegały do budynku mieszkalnego lub były położone w granicach nieruchomości gruntowej poza budynkiem, w którym wyodrębniono dany lokal. Podlegają one klasyfikacji według stawek przewidzianych dla budynków mieszkalnych (art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a) u.p.o.l.) albowiem zaspokajają podstawowe potrzeby bytowe ludzi w zakresie zamieszkiwania, mimo iż ze swej istoty nie służą do zamieszkiwania w nich.

Ponadto, bez względu na to, czy garaż stanowi nieruchomość odrębną od lokalu mieszkalnego, czy jest jedynie do niego przynależny, pełni on tę samą funkcję. Sposób korzystania z garażu nie jest przecież zależny od jego prawnorzeczowej natury. W każdym przypadku przedmiotem opodatkowania jest garaż (miejsce postojowe), który zaspokaja takie same potrzeby właściciela czy posiadacza samoistnego, którzy zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. są podatnikami podatku od nieruchomości. Spotykany niekiedy w orzecznictwie argument uzasadniający odmienne klasyfikowanie garaży stanowiących wyodrębniony przedmiot własności w budynku mieszkalnym oraz garaży o niewyodrębnionej własności, z uwagi na możliwość wykorzystywania tych pierwszych przez osoby trzecie (niebędące właścicielami samodzielnych lokali mieszkalnych znajdujących się w budynku mieszkalnym), należy uznać za nietrafiony, gdyż możliwość taka istnieje bez względu na odrębność własności garażu. Korzystanie z garażu w każdy inny sposób niż związany z prowadzeniem działalności gospodarczej czy udzielaniem świadczeń zdrowotnych będzie wiązało się z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych jego użytkownika, bez względu na to, czy jest on właścicielem zamieszującym w tym samym budynku, czy najemcą, który wykorzystuje usytuowane garażu do celów parkowania pojazdu na czas pobytu w innym budynku mieszkalnym. Nie można zgodzić się z twierdzeniem, że garaż przynależny do budynku mieszkalnego „dzieli losy budynku, w którym się znajduje” ze względu na funkcjonalny związek z mieszkaniowym charakterem tego budynku (por. uchwałę NSA z 27 lutego 2012, sygn. akt II FPS 4/11) i z tego względu spełnia kryterium lokali mieszkalnych, natomiast garaż stanowiący wyodrębnioną własność takiej zależności nie wykazuje i w związku z tym nie podlega „preferencyjnej” stawce przewidzianej dla lokali mieszkalnych. Jak już zostało wykazane, związek garażu z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych podatnika nie jest uzależniony od wyodrębnienia własności lokalu.

Podkreślić należy również, że różnica stawek podatku od nieruchomości w obydwu analizowanych przypadkach jest ponad dziesięciokrotna. Tak duże zróżnicowanie w zakresie podatku od nieruchomości w obrębie jednej grupy podatników, tj. posiadających garaże, nie znajduje racjonalnego uzasadnienia. Garaże stanowiące odrębną własność, w stosunku do garaży przynależnych do budynku mieszkalnego, nie odznaczają się tak wyjątkową cechą, która uzasadniałaby znacząco odmienne traktowanie przez ustawodawcę. Potencjalne korzyści, które wynikają z posiadania garaży o wyodrębnionej własności nie są w żaden sposób współmierne do zwiększonego obciążenia podatkowego, wynikającego ze stawki przewidzianej dla „budyneków lub ich części pozostałych”.

Skarżący podnoszą, że często to do podmiotu sprzedającego (dewelопера) należy decyzja co do tego, czy miejsce postojowe przechodzi we władanie osoby kupującej lokal mieszkalny jako pomieszczenie przypisane do lokalu mieszkalnego, czy też jako udział we współwłasności garażu stanowiącego odrębną nieruchomość. Okoliczność, na którą się powołują, nie jest zależna od ich woli. Wprawdzie kupujący mają świadomość co do istniejącego stanu faktycznego przed nabyciem nieruchomości (garażu) oraz teoretycznie mogą swobodnie decydować o zakupie wybranej nieruchomości (garażu), to w praktyce możliwość taka może być znacząco ograniczona lub nie występować w ogóle. Brak jest zatem uzasadnienia dla zróżnicowanego traktowania przez przepisy podatkowe właścicieli garaży.

W świetle przedstawionych argumentów nie można uznać, że kwestionowane przepisy podatku od nieruchomości w sposób równy określają zobowiązania podatkowe w zakresie podatku od garaży.

4. Mając powyższe na uwadze, Sejm wnosi jak na wstępie.

MARSZAŁEK SEJMU



Elżbieta Witek