



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 29 listopada 2023 r.

Pozycja 88

WYROK

z dnia 18 października 2023 r.

Sygn. akt SK 23/19*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Wojciech Sych – przewodniczący
Zbigniew Jędrzejewski
Jakub Stelina – sprawozdawca
Bogdan Świączkowski
Jarosław Wyrembak,

po rozpoznaniu w trybie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), na posiedzeniu niejawnym w dniu 18 października 2023 r., skargi konstytucyjnej E.W. i R.W. o zbadanie zgodności:

- 1) 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 (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785, 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”, z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji oraz zasadą poprawnej legislacji wywodzoną z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji,
- 2) 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 ustawy powołanej w punkcie 1 w zakresie, w jakim „różnicują i uzależniają zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności, przez co do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego stanowiącego przedmiot odrębnej własności zastosowanie ma stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e, tj. stawka dla budynków lub części budynków «pozostałych», a nie stawka dla budynków mieszkalnych określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a”, z art. 31 ust. 3 i art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 84 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji,

* Sentencja została ogłoszona dnia 24 października 2023 r. w Dz. U. poz. 2291.

o r z e k a:

I

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 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 70):

– w zakresie, w jakim umożliwiają, na potrzeby podatku od nieruchomości, uznanie wyodrębnionego garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, za część budynku o odmiennym niż mieszkalny charakterze, są niezgodne z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

– w zakresie, w jakim uzależniają zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu 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 o podatkach i opłatach lokalnych a nie stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a tej ustawy, są niezgodne z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

II

1. Przepisy wymienione w części I, w zakresach tam wskazanych, tracą moc obowiązującą z upływem 31 grudnia 2024 r.

2. Odroczenie utraty mocy obowiązującej nie stoi na przeszkodzie wzruszeniu orzeczeń zapadłych w sprawie skarżących, w związku z którymi została złożona skarga konstytucyjna.

Ponadto p o s t a n a w i a:

umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Orzeczenie zapadło większością głosów.

UZASADNIENIE

I

1. W skardze konstytucyjnej z 21 czerwca 2018 r. E.W. i R.W. (dalej: skarżący) wnieśli o stwierdzenie niezgodności:

1) 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 (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 70; dalej: u.p.o.l.) w zakresie, w jakim „umożliwia uznanie na potrzeby podatku od nieruchomości garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, stanowiącego wyodrębniony lokal, za «część budynku» o odmiennym niż mieszkalny charakterze”, z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217, w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji oraz zasadą poprawnej legislacji wywodzoną z art. 217 w związku z art. 84 i art. 2 Konstytucji;

2) 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, tj. stawka dla budynków lub części budynków «pozostałych», a nie stawka dla budynków mieszkalnych określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a”, z art. 31 ust. 3 i art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2, art. 84 oraz art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Skarga konstytucyjna została wniesiona na tle następującego stanu faktycznego i prawnego:

1.1. Skarżący są właścicielami lokalu mieszkalnego oraz udziału w garażu wielostanowiskowym z prawem wyłącznego korzystania z oznaczonego miejsca postojowego 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, dla którego prowadzona jest oddzielna księga wieczysta.

Decyzją z 16 października 2013 r. Prezydent m.st. Warszawy ustalił skarżącym wymiar podatku od nieruchomości. Do opodatkowania miejsca postojowego w garażu 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 – art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l.).

Od decyzji Prezydenta m.st. Warszawy skarżący wnieśli odwołanie do Samorządowego Kolegium Odwoławczego (dalej: SKO), które 22 grudnia 2014 r. utrzymało w mocy zaskarżoną decyzję. Na decyzję SKO skarżący złożyli skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: WSA), który wyrokiem z 14 lipca 2015 r. ją oddalił. WSA przyjął, że pojęcie „części budynku” może być utożsamiane z pojęciem „lokalu”, który może być „mieszkalny, pozostały, bądź przeznaczony na działalność gospodarczą”. Garaż może zatem stanowić odrębny lokal i wówczas może być opodatkowany stawką dla budynków „pozostałych”. Od wyroku WSA skarżący wnieśli skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), który wyrokiem z 30 stycznia 2018 r. skargę kasacyjną oddalił. NSA podzielił stanowisko WSA, że wyodrębnienie garażu jako samodzielnego lokalu, które umożliwia obrót udziałem w takim lokalu niezależnie od lokalu mieszkalnego, uzasadnia jego opodatkowanie wyższą stawką podatku od nieruchomości, właściwą dla budynków lub ich części pozostałych, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l. (zob. s. 9-10 uzasadnienia wyroku).

1.2. Skarżący wystąpili do Trybunału Konstytucyjnego, kwestionując normę prawną wynikającą z art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., która została zastosowana w ich sprawie przez organy administracji publicznej oraz sądy. Skarżący zwrócili uwagę, że z treści kwestionowanych przepisów wynika, co jest przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości (budynek lub część budynku), jednak sama stawka podatkowa zależy od klasyfikowania budynku lub jego części do jednej z wymienionych w art. 5 u.p.o.l. kategorii. Jednak u.p.o.l., zdaniem skarżących, nie precyzuje co należy rozumieć przez „część budynku”; nie wskazuje, kto ma dokonywać klasyfikowania podmiotów opodatkowania do poszczególnych kategorii ani kryteriów tej klasyfikacji. Zdaniem skarżących, „[k]luczowy dla niniejszej sprawy spór sprowadza się zaś do tego, czy na

potrzeby podatku od nieruchomości «część budynku» może mieć odmienny charakter od całego budynku, a konkretnie – czy wobec garażu stanowiącego przedmiot odrębnej własności (będącego samodzielną nieruchomością lokalową), usytuowanego w budynku mieszkalnym wielorodzinnym należy stosować stawki podatkowe właściwe dla budynków mieszkalnych czy też dla «części budynków pozostałych» (skarga, s. 6).

Skarżący zwrócili uwagę, że o niekorzystnej dla nich wykładni przepisów u.p.o.l. przesądziła uchwała siedmiu sędziów NSA z 27 lutego 2012 r. (sygn. akt II FPS 4/11; dalej: uchwała NSA). Skarżący stwierdzili, że w przyjętej uchwale NSA „odwołując się do szeregu ustaw niepodatkowych, takich jak ustawa z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (...), ustawa z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (...), czy ustawa z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (...), przeprowadził skomplikowany wywód logiczny (...) [który] doprowadził NSA do konkluzji, iż znajdujący się w budynku mieszkalnym garaż stanowiący odrębny lokal powinien być opodatkowany według wyższej stawki podatkowej niż garaż przynależny do lokalu mieszkalnego” (zob. skarga s. 8). Teza ta była również podstawą uzasadnienia wyroku NSA wydanego w ich sprawie.

Skarżący postawili kwestionowanym przepisom zarzut braku jasnego określenia przedmiotu opodatkowania i stawki podatkowej. Powołując się na orzecznictwo TK zauważyli, że „[j]eśli ustalenie właściwej stawki podatku wymaga przeprowadzania wyводу logicznego tak skomplikowanego i absolutnie niezrozumiałego dla większości prawników, o laikach nie wspominając, jak zaprezentowany w uchwale NSA z 27 lutego 2012 r., wyводу wymagającego odwołania się do szeregu ustaw niepodatkowych z różnych dziedzin prawa, to jasnym być powinno, że przepisy ustawy podatkowej, których nie da się zastosować bez takiego wyvodu nie spełniają kryteriów określonych w art. 217 Konstytucji (...). Skoro definiując przedmiot opodatkowania ustawodawca odesłał wyłącznie do prawa budowlanego, to całkowicie pozbawione podstaw jest poszukiwanie innych niż prawo budowlane aktów prawnych, które mogłyby «doprecyzować» przedmiot opodatkowania nie dość precyzyjnie wskazany w akcie prawa podatkowego, jakim jest wyłącznie u.p.o.l. W szczególności zaś niedopuszczalne jest oczekiwanie dokonywania tak skomplikowanej wykładni od podatnika, który ma prawo oczekiwać, że przedmiot opodatkowania zostanie precyzyjnie wskazany w ustawie podatkowej” (skarga, s. 11). Jak uzasadnili, „[n]ie sposób (...) oczekiwać od podatnika, iż prawidłowo odczyta on z owego przepisu [art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l.] 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, zdaniem skarżących, dokonanie wykładni przywołanego przepisu bez odwoływania się do ustaw niepodatkowych, w tym niewskazanych w żaden sposób w samej u.p.o.l. Stanowi to jednoznaczną przesłankę uznania naruszenia zasady szczególnej określoności regulacji daninowych (art. 217 Konstytucji). Przyjęta przez sądy administracyjne i 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 wyvodu interpretacyjnego, który zakończył się przyjęciem stanowiska pogarszającego sytuację prawną podatnika” (skarga, s. 12).

Skarżący podnieśli również, że sposób rozumienia kwestionowanych przepisów narusza właściwą proporcję (art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji) między wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i art. 2 Konstytucji) oraz narusza zasadę równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji). 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 przyjętego kryterium różnicowania sytuacji podatników w kwestionowanych przepisach u.p.o.l. Trudno również wskazać interes, któremu ma służyć różnicowanie. 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 różnicowanie podatników. Trudno jest doszukać się „jakiegokolwiek podstawy do postawienia tezy, że Konstytucja preferuje garaże nieposiadające odrębnej księgi wieczystej nad garażami, które księgę taką mają założoną” (skarga, s. 16).

2. Pismem z 27 czerwca 2019 r. Rzecznik Praw Obywatelskich poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

3. Pismem z 2 sierpnia 2019 r. Prokurator Generalny (dalej: Prokurator) przedstawił stanowisko, że:

„1) art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (...) – w zakresie, w jakim umożliwia uznanie znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu stanowiącego przedmiot odrębnej własności za część budynku o odmiennym niż mieszkalny charakterze – jest zgodny z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej;

2) art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i lit. e ustawy powołanej w punkcie 1 – w zakresie, w jakim różnicuje stawki podatku od nieruchomości od znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego w zależności od jego wyodrębnienia lub niewyodrębnienia jako przedmiotu odrębnej własności – jest zgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji;

3) w zakresie badania zgodności uregulowania zakwestionowanego w pierwszym zarzucie *petitum* skargi z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą poprawnej legislacji postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) – ze względu na zbędność wydania wyroku;

4) w pozostałym zakresie postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym – ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku”.

Po omówieniu stanu faktycznego i zarzutów skarżących Prokurator wskazał, że postępowanie w zakresie kontroli konstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. powinno zostać umorzone 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.; dalej: u.o.t.p.TK). Stwierdził, że kwestionowany przepis określa przedmiot opodatkowania, czego zasadności skarżący nie kwestionują. Uznał również, że w skardze brak argumentacji zmierzającej do wykazania niekonstytucyjności opodatkowania takich garaży podatkiem od nieruchomości. Skarżący dopatrują się naruszenia wskazanych w *petitum* skargi przepisów Konstytucji w tym, że zaskarżone przepisy są nieprecyzyjne i umożliwiają różnicowanie stawek wymiaru podatku w zależności od wyodrębnienia lub niewyodrębnienia garażu jako przedmiotu odrębnej własności. Zakwestionowany art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. nie jest więc związany z zarzutami niekonstytucyjności sformułowanymi przez skarżących.

Również odnosząc się do wniosku o zbadanie zgodności kwestionowanego uregulowania z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych powiązaną z konstytucyjnymi

gwarancjami ochrony prawa własności oraz – odrębnie – z zasadą poprawnej legislacji, Prokurator wystąpił o umorzenie postępowania ze względu na zbędność wydania wyroku.

Uznał, że jeżeli w pierwszym zarzucie skargi konstytucyjność zakwestionowanej regulacji ma być badana zarówno z punktu widzenia zasady poprawnej legislacji, jak i zasady szczególnej określoności regulacji daninowych, to dla rozstrzygnięcia problemu konstytucyjnego wystarczające będzie orzeczenie w przedmiocie zgodności z drugą wymienioną zasadą. Spełnienie wyższego standardu legislacyjnego przesądza bowiem o spełnieniu standardu niższego, z kolei naruszenie wyższego standardu legislacyjnego czyni bezprzedmiotowym weryfikację realizacji standardu niższego. W konsekwencji, postępowanie w części dotyczącej badania zgodności uregulowania zakwestionowanego w pierwszym zarzucie *petitum* skargi z wywodzoną z art. 2 Konstytucji zasadą poprawnej legislacji powinno zostać umorzone na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 3 u.o.t.p.TK ze względu na zbędność wydania wyroku.

Prokurator wystąpił również z wnioskiem o umorzenie postępowania w zakresie kontroli zgodności uregulowania zaskarżonego w punkcie drugim *petitum* skargi z art. 31 ust. 3 Konstytucji ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku – na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK – z powodu nieadekwatności wskazanego wzorca kontroli. Wskazał, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność – co do zasady – nie może być rozpatrywana w kategorii ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw, lecz należy ją rozpatrywać w kategorii relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony. Ponieważ – co do zasady – zgodność z Konstytucją regulacji daninowej nie może być kwestionowana w związku z zarzutem nadmiernego fiskalizmu, to adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności takiej regulacji jest właśnie zasada proporcjonalności wywodzona z art. 2 Konstytucji. Prokurator przypomniał, że art. 31 ust. 3 (oraz art. 64 ust. 3) Konstytucji może być adekwatnym wzorcem kontroli regulacji prawa daninowego w dwóch wypadkach: po pierwsze, kiedy ustawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym; po drugie, jeżeli regulacje daninowe normują nie sferę nakładania obowiązków daninowych, ale sferę realizacji tego obowiązku. Ponieważ skarżący nie podnieśli argumentów wskazujących, że kwestionowana regulacja może zostać zakwalifikowana do określonych wyżej kategorii, to zasadne jest umorzenie postępowania w tym zakresie.

Po przedstawieniu uwag formalnych Prokurator przedstawił stanowisko dotyczące badania zgodności art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. w zakresie, w jakim umożliwia uznanie znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu stanowiącego przedmiot odrębnej własności za część budynku o odmiennym niż mieszkalny charakterze, z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217 w związku z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

Prokurator zauważył, że regulacja opodatkowania garaży w budynkach mieszkalnych została ustabilizowana w wyniku wydania uchwały NSA, którą, wraz z poglądami nauki prawa, przywołał w stanowisku. Wskazał, że dokonując interpretacji przepisów regulujących określenie wysokości stawek podatku od nieruchomości w odniesieniu do garaży znajdujących się w budynkach mieszkalnych, NSA oparł się w głównej mierze na wykładni językowej, uzupełniając odwołując się do wykładni systemowej zewnętrznej oraz do wykładni celowościowej. Zdaniem Prokuratora, rozstrzygnięcie wątpliwości interpretacyjnych było więc możliwe na podstawie przyjętych w naszej kulturze prawnej reguł egzegezy tekstu prawnego i nie wymagało przy tym podejmowania przez sąd arbitralnych decyzji czy ocen. Mimo odwołania się przez NSA przy dokonywanej wykładni do przepisów zamieszczonych w kilku ustawach nie można zasadnie twierdzić, że usunięcie rozpatrywanych wątpliwości interpretacyjnych cechowało się rażąco nadmierną trudnością. Uwzględnione w wykładni akty prawne regulują bowiem różne materie dotyczące nieruchomości, które są ściśle powiązane z okre-

ślanie stawek podatku od nieruchomości. Uwzględnienia przepisów tych aktów w wykładni dokonanej przez NSA nie można traktować jako prowadzenie nadmiernie skomplikowanego wywodu prawnego, w toku którego interpretator odwołuje się do ustaw normujących materie bardzo odległe od tej ocenianej lub jedynie marginalnie z nią związane.

Brak jest, zdaniem Prokuratora, podstaw do przyjęcia, że w rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z naruszeniem zasady poprawnej legislacji (zasady szczególnej określoności regulacji daninowych) w sytuacji, gdy danym przepisom prawnym zostało przypisane, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, określone znaczenie normatywne, które okazuje się sprzeczne z Konstytucją. W sytuacji kilku możliwych znaczeń zaskarżonego uregulowania został wybrany wariant interpretacyjny dający się uzgodnić z Konstytucją. Ponadto, przy dokonywanej przez NSA interpretacji przepisów nie doszło do naruszenia zakazu wykładni przez analogię ani zakazu wykładni rozszerzającej. Nie zasługują zatem na uwzględnienie tezy skarżących, że odwoływanie się w dokonanej przez NSA wykładni zaskarżonego uregulowania do przepisów ustaw niepodatkowych samo w sobie stanowi jednoznacznie przesłankę wskazującą na naruszenie zasady szczególnej określoności regulacji daninowych oraz że wywód zawarty w uchwale NSA jest skomplikowany i niezrozumiały.

Odnosząc się do drugiego zarzutu sformułowanego przez skarżących – twierdzenia o naruszeniu przez kwestionowane uregulowanie właściwej proporcji pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) oraz naruszeniu zasady równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji) – Prokurator stwierdził, że wynika on z nieuprawnionego oczekiwania opodatkowania garaży będących przedmiotem odrębnej własności według preferencyjnych stawek przewidzianych dla budynków mieszkalnych. Żadne z wydzielonych i stanowiących przedmiot odrębnej własności garaży, strychów czy piwnic, znajdujących się w budynkach mieszkalnych, nie podlega opodatkowaniu według stawki przewidzianej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. Jeżeli takie lokale wykorzystywane są na prowadzenie działalności określonej w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b-d u.p.o.l., wówczas opodatkowane są według stawek przewidzianych w tych przepisach. W innych przypadkach stosuje się stawkę podatkową wynikającą z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l.

Prokurator nie podzielił poglądu, że prawodawca, określając na 2013 r. wysokość stawki podatku od nieruchomości od budynków lub ich części w kategorii „pozostałe” na kwotę 7,66 zł, nie dochował właściwej proporcji pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem jednostki do własności. Prawodawca był w pełni uprawniony do określenia takiej maksymalnej wysokości stawki podatkowej i nie można w tym przypadku stawiać zarzutu nadmiernego fiskalizmu. Swoboda prawodawcy jest w tym zakresie większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych. Stwierdził przy tym, że skarżący nie kwestionują zresztą samej wysokości stawki wynikającej z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l., lecz zakwalifikowanie zlokalizowanego w budynku mieszkalnym garażu stanowiącego odrębną własność do kategorii lokali objętych tą stawką i wskazują na odmienne opodatkowanie garaży stanowiących przynależność mieszkania.

Zróznicowanie stawek podatkowych między tymi dwoma rodzajami garaży wynika z ich odmiennego statusu prawnego. Garaż będący przynależnością mieszkania nie stanowi odrębnego bytu prawnego, nie może być samodzielny przedmiotem obrotu i jest pod względem prawnym ściśle związany z mieszkaniem. Dlatego do takich garaży, jak i do innych przynależności typu piwnice, komórki czy strychy, stosowane są stawki podatku od nieruchomości przewidziane dla powierzchni mieszkalnych.

Znajdujące się w budynkach mieszkalnych garaże czy też inne lokale, których własność została wydzielona, mogą stanowić przedmiot obrotu prawnego również między oso-

bami nieposiadającymi mieszkania w tych budynkach. W przypadku skarżących cały garaż wielostanowiskowy został wyodrębniony prawnie z budynku mieszkalnego jako samodzielny lokal niemieszkalny, dla którego założono oddzielną księgę wieczystą. Sprzedaż udziału w nim z prawem do wyłącznego korzystania z miejsca postojowego nie musi być powiązana z posiadaniem mieszkania w budynku. Takie wyodrębnione lokale niemieszkalne mogą być wykorzystywane w różnorodny sposób. W zależności od sposobu ich wykorzystania następuje określenie stawek należnego podatku od nieruchomości. Są one bowiem samodzielnie przedmiotami podatku od nieruchomości.

Stawki preferencyjne w wysokości kilkudziesięciu groszy od metra kwadratowego powierzchni użytkowej stosowane są tylko do mieszkań i ich przynależności. W odniesieniu do pozostałych lokali ustawodawca nie uznał za właściwe określenie tak niskich stawek podatku.

Ograniczenie zakresu przedmiotowego opodatkowania najniższą stawką podatkową do powierzchni mieszkań z przynależnościami należy uznać za niezbędne dla zapewnienia samorządom lokalnym odpowiednich wpływów z podatków od nieruchomości. Rozszerzenie preferencyjnej stawki na będące przedmiotem odrębnej własności garaże prowadziłoby do konieczności objęcia nią również wyodrębnionych lokali w piwnicach czy strychach, w których nie jest prowadzona działalność określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b-d u.p.o.l. Wykorzystanie takich lokali nie musi być związane z zaspokajaniem potrzeb mieszkaniowych ludności i nie ma uzasadnienia, aby obejmować takie pomieszczenia preferencyjną stawką podatkową, skutkującą obniżeniem wpływów do kas samorządów. Takie zróżnicowanie przedmiotów opodatkowania jest, zdaniem Prokuratora, efektywne i umożliwia osiągnięcie zamierzonych przez ustawodawcę celów. Tym samym nie dochodzi do naruszenia właściwej proporcji pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publiczno-prawnych a prawem jednostki do własności wyrażonym w art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Oceniając zarzut naruszenia zasady równości, Prokurator zauważył, że skarżący powiązali ją ze zlokalizowaniem porównywanych garaży w budynku mieszkalnym.

W świetle art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. przedmiotem podatku są budynki lub ich części, do których zalicza się lokale stanowiące odrębną nieruchomość. Określenie wysokości stawek podatku od nieruchomości uzależnione jest od charakteru budynku lub jego części (mieszkalny lub niemieszkalny) i prowadzonej w nim działalności. Lokale stanowiące przynależność mieszkania nie mogą być samodzielnym przedmiotem obrotu i nie są odrębnymi przedmiotami podatku, a przy określaniu należnej od ich powierzchni stawki podatku istotny jest status nadany mieszkaniu. Z kolei zlokalizowane w budynkach mieszkalnych garaże będące przedmiotem odrębnej własności nie mają charakteru mieszkalnego. Dlatego nie jest uprawnione porównywanie stawek należnego od nich podatku od nieruchomości ze stawkami określonymi dla przynależności mieszkania.

Wobec braku relewantnej cechy wspólnej między sytuacją prawną, w jakiej na gruncie kwestionowanego uregulowania znajdują się wskazani przez skarżących właściciele garaży, wzorce kontroli wynikające z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji uznać należy za nieadekwatne.

4. Pismem z 12 września 2019 r. stanowisko w imieniu Sejmu przedstawił Marszałek Sejmu (dalej: Marszałek), wnosząc o stwierdzenie, że:

1) art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a i e u.p.o.l. w zakresie, w jakim umożliwia uznanie na potrzeby podatku od nieruchomości garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, stanowiącego wyodrębniony lokal, za „część budynku” o odmiennym niż mieszkalny charakterze, jest 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 u.p.o.l. 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 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., jest niezgodny z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

W pozostałym zakresie Marszałek wystąpił o umorzenie postępowania ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku (art. 59 ust. 1 pkt 2 u.o.t.p.TK).

Marszałek zauważył, odnośnie pierwszego punktu zaskarżenia, że przedstawiona przez skarżących argumentacja nie dowodzi naruszenia art. 64 ust. 1 i 2 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. Z tego powodu art. 32 ust. 1 oraz art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji należy uznać za nieadekwatne wzorce kontroli. Również co do zarzutów wskazanych w drugim punkcie zaskarżenia Marszałek podniósł wątpliwość co do wskazanych w skardze wzorców kontroli. Uznał, w kontekście naruszenia zasady równości, że stawiane zarzuty oraz ich uzasadnienie nie pozwalają przyjąć, aby właściwym wzorcem kontroli był art. 64 ust. 1 Konstytucji.

Marszałek uznał również, że w punkcie drugim *petitum* skargi nie został uzasadniony zarzut naruszenia zasady proporcjonalności wynikającej z art. 2 w związku z art. 31 ust. 3 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji. 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 (zob. skarga, s. 14). Oznacza to, że w rzeczywistości skarżący nie przedstawili samodzielnych argumentów za naruszeniem przez kwestionowane przepisy prawnej zasady proporcjonalności. Jakkolwiek zdawkowe, podane przez nich uzasadnienie jest wtórne wobec zarzutu niezgodności z zasadą poprawnej legislacji i zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych. W związku z powyższym postępowanie w tym zakresie winno zostać umorzone ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Marszałek wskazał także, że postępowanie w sprawie kontroli art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. powinno zostać umorzone. Ponieważ w tym zakresie argumentacja Marszałka pokrywa się z przedstawioną przez Prokuratora, Trybunał postanowił jej nie przytaczać.

Marszałek zauważył również, że zakres normowania art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. obejmuje zakres normowania znacznie szerszy od zakwestionowanego przez skarżących. Swoje zastrzeżenia kierują oni 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.), co oznacza, że postępowanie w zakresie art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b-d u.p.o.l. winno zostać umorzone.

Przechodząc do merytorycznej oceny, Marszałek stwierdził, posiłkując się orzecznictwem TK, że zakwestionowane przepisy 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 (...) stwarzać możliwość dowolnego działania na jego podstawie. Nie potwierdziła tego przeprowadzona interpretacja zaskarżonego unormowania wraz z jego otoczeniem normatywnym, jak również analiza stanowiska wypra-

cowanego w praktyce stosowania prawa, w tym przede wszystkim poglądów judykatury” (stanowisko Marszałka, s. 30-31). Występujące w poruszanej kwestii wątpliwości nie powodują więc 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” (stanowisko, s. 31).

Odnosnie drugiego z zarzutów Marszałek zauważył, że „różnicowanie 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 dojazdu 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 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (Dz. U. z 2021 r. poz. 1048; dalej: 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 prawno-rzeczowej natury” (stanowisko, s. 33-34).

Marszałek podkreślił, 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 «budynków lub ich części pozostałych». (...) Skarżący podnoszą, że często to do podmiotu sprzedającego (dewelопера) należy decyzja, 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” (stanowisko, s. 35). Brak jest zatem, zdaniem Marszałka, uzasadnienia dla zróżnicowanego traktowania przez przepisy podatkowe właścicieli garaży.

II

Ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393; dalej: u.o.t.p.TK) stanowi, że Trybunał może rozpoznać skargę konstytucyjną na posiedzeniu niejawnym (z wyjątkiem spraw rozpoznawanych w pełnym składzie) wówczas, gdy:

- pisemne stanowiska wszystkich uczestników postępowania oraz pozostałe dowody zgromadzone w sprawie stanowią wystarczającą podstawę do wydania orzeczenia,
- sprawa dotyczy zagadnienia prawnego wystarczająco wyjaśnionego we wcześniejszym orzecznictwie Trybunału,
- z pisemnych stanowisk wszystkich uczestników postępowania bezspornie wynika, że zakwestionowany akt normatywny jest niezgodny z Konstytucją (art. 92 ust. 1 u.o.t.p.TK).

Formalnym warunkiem rozpoznania sprawy na posiedzeniu niejawnym jest ponadto wpłynięcie do Trybunału stanowisk wszystkich uczestników postępowania (art. 92 ust. 2 zdanie drugie u.o.t.p.TK).

Ustawodawca użył – między punktami w art. 92 ust. 1 u.o.t.p.TK – spójników „lub”, co oznacza, że, po pierwsze: ustawowe przesłanki rozpoznania sprawy na posiedzeniu niejawnym nie muszą (choć oczywiście mogą) zostać spełnione jednocześnie, a po wtóre – spełnienie choćby jednej z nich pozwala Trybunałowi odstąpić od wyznaczenia rozprawy.

Trybunał stwierdził, że do akt postępowania wpłynęły pisemne stanowiska wszystkich uczestników postępowania. Przesłanki rozpoznania sprawy na posiedzeniu niejawnym zostały zatem spełnione.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Ustalenia wstępne.

1.1. Przedmiotem rozpatrywanej skargi konstytucyjnej są 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 (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 70; dalej: u.p.o.l.). Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że od momentu wniesienia skargi do chwili jej rozpoznania kwestionowane w niej przepisy (poza zmianami stawek podatkowych, wynikającymi z obwieszczeń Ministra Finansów wydawanych na podstawie art. 20 ust. 2 u.p.o.l., co nie ma znaczenia dla rozpoznania skargi) nie uległy zmianie. Nie ma więc potrzeby zastosowania art. 59 ust. 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393).

Kwestionowane przepisy miały następujące brzmienie:

1) art. 1a ust. 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”;

2) art. 2 ust. 1. „Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają następujące nieruchomości lub obiekty budowlane:

(...) 2) budynki lub ich części”;

3) art. 5 ust. 1. „Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie:

(...)

2) od budynków lub ich części:

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

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

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

d) związanych z udzielaniem świadczeń zdrowotnych (...),

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

1.2. Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że konieczne jest doprecyzowanie zakresu skarżenia i ustalenie, czy wszystkie wymienione w skardze konstytucyjnej przepisy prawne mają związek z przedstawionymi przez skarżących zarzutami niezgodności z Konstytucją.

Należało przy tym wziąć pod uwagę, że – jak wskazali sami skarżący – ich zastrzeżenia co do konstytucyjności kwestionowanych regulacji prawnych dotyczą:

1) możliwości uznania – na potrzeby podatku od nieruchomości – garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, stanowiącego wyodrębniony lokal za „część budynku” o odmiennym niż mieszkalny charakterze, a w konsekwencji

2) zastosowania różnych stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu wielostanowiskowego w zależności od tego, czy został wyodrębniony lub niewyodrębniony jako przedmiot odrębnej własności.

Jak wynika z analizy skargi konstytucyjnej oraz rozstrzygnięć zapadłych w sprawie skarżących, przedmiotem sporu w sprawie skarżących było zaklasyfikowanie miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym, stanowiącego wyodrębniony lokal i, w efekcie, zastosowanie do niego innej niż do mieszkania stawki podatku od nieruchomości. Istota tego sporu sprowadzała się do ustalenia, czy wobec miejsca postojowego znajdującego się w garażu wielostanowiskowym, usytuowanego w budynku wielorodzinnym mieszkalnym, 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 art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l., przewidziana dla budynków lub ich części mieszkalnych. Jednocześnie do sytuacji skarżących nie miały zastosowania i nie były kwestionowane w skardze konstytucyjnej pozostałe podpunkty art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. Z tych względów Trybunał Konstytucyjny uznał, że postępowanie w zakresie kontroli art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. b-d u.p.o.l. należało umorzyć jako niedopuszczalne.

W przekonaniu pozostałych uczestników postępowania skarżący nie zakwestionowali w sposób poprawny art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., który wskazuje, że opodatkowaniu podlegają „budynki lub ich części”. Marszałek i Prokurator uznali, że skarżący nie kwestionują samego faktu opodatkowania i nie wskazali w tym zakresie jakiegokolwiek argumentacji. Trybunał stwierdził jednak, że kwestionowany przepis był kluczowym elementem analizy dokonanej przez Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 27 lutego 2012 r. o sygn. akt II FPS 4/11 (dalej: uchwała NSA) i, w związku z tym, przed oceną znaczenia tejże uchwały dla ustalenia treści kontrolowanych norm, umorzenie postępowania w zakresie kontroli konstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. byłoby przedwczesne.

1.3. Skarżący wskazali jako wzorzec kontroli konstytucyjności art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji, które, w ich przekonaniu, pozwalają na postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu, a pośrednio również naruszenia zasady sprawiedliwości społecznej. Trybunał podtrzymuje swoje dotychczasowe stanowisko, że art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji mogą być adekwatnymi wzorcami kontroli regulacji prawa daninowego, jednak pod pewnymi warunkami: po pierwsze, kiedy ustawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym (np. przez nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia); po drugie, jeżeli regulacje daninowe normują nie sferę nakładania obowiązków daninowych, ale sferę realizacji tego obowiązku (por. wyrok TK z 12 grudnia 2017 r., sygn. SK 13/15, OTK ZU A/2017, poz. 85). Skarżący nie przedstawili jednak argumentacji pozwalającej odnieść się do tego zarzutu w świetle wymogów określonych w dotychczasowym orzecznictwie TK, w związku z czym Trybunał postanowił w tym zakresie umorzyć postępowanie.

Również postawiony w skardze konstytucyjnej zarzut naruszenia art. 64 ust. 1 Konstytucji nie dotyczył w istocie konstrukcji prawa własności, czy też braku jego należytego zabezpieczenia, lecz wprowadzonych przez kwestionowane przepisy daninowe ograniczeń. Argumenty skarżących koncentrowały się na wadliwej konstrukcji prawnej skarżonych przepisów u.p.o.l., nie naruszenia prawa własności. Z tego powodu Trybunał uznał, że art. 64 ust. 1 Konstytucji nie jest adekwatnym wzorcem kontroli w niniejszej sprawie, związku z czym Trybunał postanowił umorzyć postępowanie również w tym zakresie kontroli.

Odnosząc się do wskazanych przez skarżących zarzutów dotyczących naruszenia zasad poprawnej legislacji oraz szczególnej określoności regulacji daninowych Trybunał przyjął (analogicznie jak w wyroku z 13 grudnia 2017 r., sygn. SK 48/15, OTK ZU A/2018, poz. 2), że dla rozstrzygnięcia problemu konstytucyjnego podniesionego przez skarżących w zupełności wystarczające będzie orzeczenie w przedmiocie zgodności z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych. Spełnienie wyższego standardu legislacyjnego (wyznaczonego przez zasadę szczególnej określoności regulacji daninowych) przesądza bowiem o spełnieniu standardu niższego (wynikającego z zasady poprawnej legislacji), z kolei naruszenie wyższego standardu legislacyjnego czyni bezprzedmiotowym weryfikację realizacji standardu niższego. Pogląd ten pozostaje wciąż aktualny (zob. wyrok TK z 4 lipca 2023 r., sygn. SK 14/21, OTK ZU A/2023, poz. 59). W konsekwencji, postępowanie w części dotyczącej zasady poprawnej legislacji podlegało umorzeniu ze względu na zbędność wydania wyroku.

2. Uchwała NSA.

Skarżący zakwestionowali precyzyjność kryteriów objęcia danego lokalu (miejsca postojowego w garażu wielostanowiskowym) 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 że 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. Decydujące znaczenie dla przyjęcia takiego rozstrzygnięcia ich sprawy miała wskazana uchwała NSA.

2.1. W analizowanej uchwale NSA stwierdził m.in., że:

- garaże mogą podlegać odmiennemu opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości przy założeniu, że stanowią one odrębny budynek bądź część budynku;
- odrębna własność lokalu nie jest wymieniona jako przedmiot opodatkowania w art. 2 u.p.o.l. (stanowi o tym art. 3 ust. 4 i 5 u.p.o.l.);

– w myśl art. 3 ust. 4 u.p.o.l. jeśli nieruchomości lub obiekt budowlany stanowi współwłasność lub znajduje się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowi odrębny przedmiot opodatkowania;

– ustawa definiuje, czym jest budynek (art. 1a ust. 1 pkt 1), nie definiuje jednak budynku mieszkalnego, choć tym pojęciem posługuje się dla potrzeb określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (art. 5);

– orzecznictwo sądownoadministracyjne, określając zakres znaczeniowy pojęcia „budynek mieszkalny”, odwołuje się do przepisów prawa budowlanego, a także słownikowego znaczenia tego pojęcia. Powoduje to trudności w kwalifikowaniu poszczególnych budynków lub ich części do odpowiedniej stawki podatku i wskazuje na konieczność przeprowadzenia istotnych zmian w tym zakresie;

– określenie przez ustawodawcę, czym jest budynek przez odwołanie się w art. 1a ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. do definicji zawartej w ówczesnym art. 3 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 682) stanowi błąd logiczny, który nie powinien mieć miejsca i potwierdza konieczność gruntownej zmiany przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem od nieruchomości;

– niezbędne jest skorzystanie z przepisów niepodatkowych, a mianowicie art. 21 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne (Dz. U. z 2005 r. Nr 240, poz. 2027, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 1752, ze zm.; dalej u.p.g.k.), który wskazuje, że podstawę planowania gospodarczego, planowania przestrzennego, wymiaru podatków i świadczeń, oznaczania nieruchomości w księgach wieczystych, statystyki publicznej, gospodarki nieruchomościami oraz ewidencji gospodarstw rolnych stanowią dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków;

– opodatkowanie budynku lub jego części stawką dla budynków mieszkalnych jest możliwe, jeśli w ewidencji gruntów i budynków budynek został określony jako mieszkalny. Jeśli jednak budynek nie znalazł się w ewidencji, to – jak zauważył NSA – organy podatkowe są uprawnione/zobowiązane do ustalenia charakteru (klasyfikacji) budynku do celów podatkowych, do czego wykorzystywane jest rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z dnia 29 marca 2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz. U. Nr 38, poz. 454) oraz rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz. U. Nr 112, poz. 1317, ze zm.), które zastąpione zostało rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (Dz. U. Nr 242, poz. 1622, ze zm.). W oparciu o wyżej wskazane akty prawne NSA uznał, posiłkując się również rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (Dz. U. Nr 112, poz. 1316, ze zm.), że w zawistej przed nim sprawie ma do czynienia z budynkiem należącym do kategorii mieszkalnych, w którego bryle znajdują się garaże stanowiące przedmiot odrębnej własności lokali;

– u.p.o.l. definiuje pojęcie budynku, jednak nie wskazuje, co należy rozumieć pod pojęciem jego części. Aby to ustalić NSA przyjął, że właściwe będzie przyjęcie znaczenia słownikowego. Mając je na uwadze stwierdził, że kluczowym dla rozstrzygnięcia sprawy jest przesądzenie, czy garaż stanowiący część budynku mieszkalnego, będący odrębną nieruchomością, stanowi odrębny przedmiot opodatkowania, a w konsekwencji może podlegać odmiennemu reżimowi opodatkowania niż budynek mieszkalny. Zdaniem NSA art. 3 ust. 4 u.p.o.l. w powiązaniu z treścią art. 3 ust. 5 u.p.o.l. pozwalają uznać nieruchomości lub obiekt budowlany stanowiący współwłasność lub znajdujący się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów za odrębny przedmiot opodatkowania. Odrębność ta (od innych części budynku) pozwala na różne opodatkowanie, w zależności od charakteru lokalu, który może być miesz-

kalny, pozostały, bądź przeznaczony na działalność gospodarczą, w rozumieniu art. 5 ust. 1 u.p.o.l.;

– uwzględniając postanowienia u.w.l. NSA doszedł do wniosku, że garaż może stanowić pomieszczenie przynależne do lokalu mieszkalnego albo może stanowić odrębną własność lokalową, co również decyduje o jego opodatkowaniu odpowiednią stawką podatku od nieruchomości;

– przechodząc do ustaleń związanych ze stawką podatku od nieruchomości (art. 5 ust. 1 u.p.o.l.) NSA stwierdził, że decydujące znaczenie ma fakt, że lokal garaż nie ma charakteru mieszkalnego. W związku z tym, uwzględniając wykładnię językową, celowościową oraz systemową NSA doszedł do wniosku, że w sytuacji, gdy garaż stanowi odrębny lokal to stanowi on odrębny przedmiot opodatkowania nawet wówczas, jeśli cały budynek ma charakter mieszkalny. Umożliwia to opodatkowanie garaży stanowiących przedmiot odrębnej własności, znajdujących się w budynku mieszkalnym wielorodzinnym, podatkiem od nieruchomości zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l.;

– odnośnie zarzutu naruszenia zasady równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 Konstytucji), NSA stwierdził, że faktycznie „nieuzasadnione (niesprawiedliwe) jest aby właściciel domu o powierzchni 300 m² płacił niższą stawkę za znajdujący się w bryle domu jednorodzinnego garaż, niż właściciel lokalu mieszkalnego np. o powierzchni 40 m², który jest jednocześnie właścicielem garażu stanowiącego odrębną własność lokalową w budynku mieszkalnym wielorodzinnym. W Polsce nie obowiązuje jednak system podatku od nieruchomości, który w przypadku opodatkowania budynków lub ich części uzależnia wysokość podatku od ich wartości. W związku z tym pomimo, że podatek od nieruchomości zalicza się do grupy podatków od posiadania majątku, to jego wysokość nie jest uzależniona, w omawianym przypadku, bezpośrednio od jego wartości, a od wykorzystywania go na określone cele (mieszkalne, do działalności gospodarczej, pozostałe). W związku z powyższym, Naczelny Sąd Administracyjny nie stwierdził, aby zróżnicowanie stawek podatku od garaży w zależności od tego, czy są one lokalem stanowiącym odrębną własność, a w konsekwencji odrębny przedmiot opodatkowania, czy stanowią jedynie przynależność lokalu mieszkalnego, stanowiło naruszenie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa wyrażonej w art. 32 Konstytucji”.

2.2. Wymaga podkreślenia, że NSA w uchwale stwierdził, iż u.p.o.l. jest obarczona mankamentami legislacyjnymi, w tym błędami logicznymi. Również przedstawiciele nauki prawa, komentujący uchwałę, niezależnie od aprobowanego (zob. B. Pahl, *Glosa do uchwały NSA z dnia 27 lutego 2012 r., II FPS 4/11, Lex/el, pkt III*; G. Borkowski, *Podatek od garażu w budynku wielorodzinnym. Glosa do uchwały NSA z dnia 27 lutego 2012 r., II FPS 4/11, „Glosa” nr 2/2012, s. 132*) lub krytycznego (Ł. Karczyński, *Opodatkowanie garaży w budynkach mieszkalnych podatkiem od nieruchomości. Glosa do uchwały NSA z dnia 27 lutego 2012 r., II FPS 4/11, „Gdańskie Studia Prawnicze” nr 4/2012, s. 96*; J. Repel, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 27 lutego 2012 r. (sygn. akt II FPS 4/11), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” nr 4/2013, s. 185*) stanowiska zawartego w ich glosach podkreślili, jak duże znaczenie dla analizowanego problemu mają wady legislacyjnie u.p.o.l. Rezultat interpretacyjny osiągnięty dzięki przedmiotowej uchwale, choć przyczynił się do ujednoczenia orzecznictwa i definitywnie ustalił zasady opodatkowania garażu w budynkach wielomieszkańczych, został oparty na wątpliwych przesłankach z punktu widzenia konstytucyjnych reguł stanowienia prawa podatkowego.

2.3. Uchwała NSA została wydana na skutek wyłonienia się zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości (art. 187 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.; obecnie: Dz. U. z 2023 r. poz. 1634, ze zm.). Jak wynika z wyroku NSA zapadłego w sprawie skarżą-

cych, stanowisk uczestników postępowania oraz ustaleń Trybunału, po wydaniu omawianej uchwały NSA orzecznictwo sądowe i praktyka stosowania prawa ustabilizowały się zgodnie z regułami w niej wytyczonymi. Ustalenie to jest istotne dla rozpoznawanej skargi konstytucyjnej, ponieważ w orzecznictwie TK ugruntowane jest jednolite stanowisko co do badania przepisów w rozumieniu nadanym im w praktyce stosowania prawa. Jeśli określony sposób rozumienia przepisu znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego bądź Naczelnego Sądu Administracyjnego, Trybunał uznaje, że przepis ten nabrał takiej właśnie treści (zob. np. wyrok z 3 października 2000 r., sygn. K 33/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 188). Jednakże Trybunał podkreślał, że nie chodzi tu o jedną z możliwych wersji abstrakcyjnie dokonywanej interpretacji, ale o normę o treści i zakresie obowiązywania wynikających z ustalonego powszechnego znaczenia w rzeczywistości nadawanego kontrolowanym przepisom. W tym bowiem zakresie granica między brzmieniem prawa i brzmieniem utrwalonym dzięki powszechnej praktyce jego stosowania ulega zatarciu, co wpływa na zakres dopuszczalnej kontroli konstytucyjności w ramach skargi konstytucyjnej (zob. wyrok z 1 lipca 2008 r., sygn. SK 40/07, OTK ZU nr 6/A/2008, poz. 101).

Powyższe ustalenia wskazują, że kwestionowane przez skarżących przepisy zostały zinterpretowane w uchwale NSA w sposób, który spełnia wymogi jednolitej i powtarzalnej praktyki stosowania prawa podlegającej kognicji Trybunału. Oznacza również, że nie ma podstaw do umorzenia postępowania w zakresie kontroli konstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., ponieważ przepis ten stanowił istotny element ustaleń dokonanych przez NSA, prowadzących następnie do wydania wskazanej wyżej uchwały.

3. Wzorce kontroli.

Wskazane przez skarżących wzorce kontroli zostały obszernie omówione w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału i, w związku z tym, zostaną zaprezentowane ogólnie.

Z przywołanej przez skarżących zasady szczególnej określoności prawa daninowego wynika obowiązek ustawodawcy takiego stanowienia podatków, aby wynikające z przepisów podatkowych normy prawne, określające obowiązek podatnika, były w pełni precyzyjne, niebudzące wątpliwości (zob. M. Mazurkiewicz, M. Łyszkowski, *Kontrola konstytucyjności aktów normatywnych prawa finansowego* [w:] *System prawa finansowego t. I*, (red.) C. Kosikowski, Warszawa 2010, s. 262). Art. 84 Konstytucji wprowadza wymaganie, aby ciężary i świadczenia publiczne były regulowane ustawowo. 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 z 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76).

Na gruncie art. 84 i art. 217 Konstytucji została skonstruowana zasada władztwa daninowego, z której wynika kompetencja państwa do obciążania określonych podmiotów daninami (w tym podatkami), umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin (w tym przede wszystkim 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. SK 39/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 127).

Z art. 217 Konstytucji wynika również, że przedmiot (podstawa) opodatkowania musi być określony w sposób niebudzący wątpliwości. W orzecznictwie Trybunału 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. Art. 217 Konstytucji konkretyzuje w zakresie obowiązku podatkowego zasadę określoności prawa, będącą częścią zasady zaufania obywateli do państwa i prawa (zob. wyrok z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41).

Zgodnie z zasadą równości (art. 32 ust. 1 Konstytucji) wszystkie podmioty prawa (adresaci norm prawnych), charakteryzujące się daną cechą istotną (relewantną) w równym stopniu, mają być traktowane równo, a więc według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Stanowi ona również o dopuszczalności zróżnicowania sytuacji prawnej podmiotów różnych. Dopiero jeżeli kontrolowana norma traktuje odmiennie adresatów, którzy odznaczają się określoną cechą wspólną, to mamy do czynienia z odstępstwem od zasady równości, co należy ocenić przez pryzmat przyjętego przez ustawodawcę kryterium zróżnicowania. Taka konstrukcja zasady równości oznacza, że 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 odmienne.

Skarżący powiązali zasadę równości z zasadą równej ochrony prawnej własności, innych praw majątkowych oraz prawa dziedziczenia (art. 64 ust. 2 Konstytucji). Istotą art. 64 ust. 2 Konstytucji jest podkreślenie, że ochrona własności i innych praw majątkowych jest równa dla wszystkich, co akcentuje element podmiotowy (zob. wyrok TK z 25 lutego 1999 r., sygn. K 23/98, OTK ZU nr 2/1999, poz. 25). 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 (zob. wyroki TK z: 22 lutego 2000 r., sygn. SK 13/98, OTK ZU nr 1/2000, poz. 5; 28 września 2015 r., sygn. K 20/14, OTK ZU nr 8/A/2015, poz. 123). 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 (zob. wyrok TK z 24 lutego 2009 r., sygn. SK 34/07, OTK ZU nr 2/A/2009, poz. 10).

W aspekcie przedmiotowym art. 64 ust. 2 Konstytucji odnosi się do wszelkich praw majątkowych (zob. L. Garlicki, S. Jarosz-Żukowska, uwagi do art. 64, [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, t. II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, 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 (zob. wyroki z: 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40; 23 kwietnia 2020 r., sygn. SK 66/19, OTK ZU A/2020, poz. 13).

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. Musi być ono jednak obiektywnie uzasadnione. Trybunał wskazywał też, że zróżnicowanie charakteru po-

szczególnych praw majątkowych determinować może zróżnicowanie zakresu ich ochrony (zob. wyrok o sygn. 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. P 4/99, OTK ZU nr 1/2001, poz. 5).

Zasada równej ochrony ujęta w art. 64 ust. 2 Konstytucji wyklucza więc 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. SK 32/09, OTK ZU nr 5/A/2010, poz. 55).

4. Kontrola konstytucyjności.

4.1. Pozostałe zarzuty przedstawione i uzasadnione przez skarżących dotyczą naruszenia zasady szczególnej określoności regulacji daninowych i zasady równości (w tym równej ochrony prawa własności i innych praw majątkowych).

4.2. Zarówno Trybunał Konstytucyjny w dotychczasowym orzecznictwie (zob. np. wyroki: z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71 i o sygn. SK 48/15), jak i NSA m.in. w przedstawionej wyżej uchwale analizują na gruncie u.p.o.l. pojęcia „budynku”, „budynku mieszkalnego”, „budynku pozostałego”, „garażu”, „samodzielnego lokalu”, „odrębnej własności lokalu”. Powtarzanie tych ustaleń w całości nie jest w tym miejscu konieczne. Przypomnieć jednak należy, że system definicji zawartych w u.o.p.l. jest w dotychczasowych orzeczeniach krytykowany i, co istotne, problemy definicyjne nie zostały w ciągu ostatnich lat przez ustawodawcę rozwiązane (zob. ustalenia w wyroku o sygn. SK 14/21).

W rozpoznawanej sprawie problematyczne pozostaje rozstrzygnięcie na podstawie u.p.o.l. o treści kluczowych dla niniejszej sprawy zagadnień, czyli czym jest „budynek mieszkalny” oraz „część budynku”. Przyjęcie na potrzeby podatku od nieruchomości, że „część budynku” może mieć odrębny (mieszkalny albo pozostały) charakter od całego budynku – jak zrobił to w uchwale NSA – pozwala na zastosowanie odrębnych stawek dla „budynku” i „części budynku”. W celu przeprowadzenia takiego wywodu NSA dokonał wykładni innych niż u.p.o.l. aktów prawnych, do czego Trybunał odnieść się w dalszej części uzasadnienia.

Przypomnienia wymaga, że w uchwale NSA stwierdził, iż „[u]stawa nie definiuje pojęcia budynku mieszkalnego, choć posługuje się nim dla potrzeb określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości (art. 5 u.p.o.l.). Orzecznictwo sądownoadministracyjne określając zakres znaczeniowy pojęcia «budynek mieszkalny» odwołuje się do przepisów prawa budowlanego, a także słownikowego znaczenia tego pojęcia. (...) Trudności w kwalifikowaniu poszczególnych budynków lub ich części do odpowiedniej stawki podatku wskazują na konieczność przeprowadzenia istotnych zmian w tym zakresie” (pkt 16 uchwały NSA).

W tej samej uchwale NSA stwierdził (pkt 19), że u.p.o.l. „definiuje pojęcie budynku, nie wskazuje jednak co należy rozumieć pod pojęciem jego «części»” i przyjmuje w tym celu słownikowe rozumienie pojęcia „część”. Należy wskazać, że pojęciem „część budynku” posługują się art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. (jako przedmiotem opodatkowania) i art. 5 ust. 1 pkt 2, w którym ustawodawca upoważnił radę gminy do określenia wysokości stawek podatku od nieruchomości. U.p.o.l. definiuje pojęcie budynku (art. 1a ust. 1 pkt 1 – abstrahując w tym momencie od jakości tej definicji), nie wskazuje jednak, co należy rozumieć pod pojęciem jego „części”. Na gruncie u.p.o.l. nie ma również podstaw, aby dokonać podziału budynków do celu podatku od nieruchomości według kryteriów innych niż wskazane w art. 5 ust. 2

u.p.o.l. Ustawodawca w u.p.o.l. nie podzielił przedmiotów opodatkowania na budynek i części budynku; nie ma więc na gruncie ustawy podatkowej podstaw do przyjęcia, że istnieją dwa przedmioty opodatkowania. Nieuprawniona byłaby sytuacja, w której części budynków ze względu na ich wyodrębnienie prawne traktowano by inaczej (gorzej) w sensie podatkowym od lokali, które są wyodrębnione tylko fizycznie i także stanowią część budynku mieszkalnego.

Samodzielny lokal mieszkalny, a także lokale o innym przeznaczeniu, o których mowa w u.p.o.l., mimo że na mocy tej ustawy mogą stanowić odrębne nieruchomości, są faktycznie częściami określonego budynku (tu: mieszkalnego) i z powodu wzmiankowanego wyodrębnienia nie przestają nimi być. Pod względem prawnym potwierdza to art. 2 ust. 2 zdanie pierwsze u.w.l., w którym definiuje się samodzielny lokal jako obszar wydzielony trwałymi ścianami w obrębie budynku, a także art. 2 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. – wskazujący jako przedmiot opodatkowania budynki lub ich części, nie zaś określone (mieszkalne, niemieszkalne) lokale mieszczące się w budynku.

W art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a oraz lit. e u.p.o.l. do wskazanych w nich przedmiotów opodatkowania w postaci „budynek lub ich części” zastosowanie znajdują, determinujące zróżnicowane stawki podatkowe, określenia: „mieszkalne” oraz „pozostałe”. Przepis ten stanowi o stawce podatkowej w relacji do budynków mieszkalnych lub ich części. Art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. nie stanowi natomiast o częściach mieszkalnych i niemieszkalnych budynków mieszkalnych. Można wskazać tego cztery przyczyny:

1) analizowana regulacja odnosi się do pojęcia i kategorii budynków mieszkalnych obejmujących – pod względem faktycznym i prawnym – ich części, które mogą być mieszkalne i niemieszkalne;

2) znajdujący się w obrębie budynku mieszkalnego lokal mieszkalny lub lokal o innym przeznaczeniu, nie przestaje być z racji swego charakteru częścią budynku mieszkalnego;

3) w treści art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. ustawodawca nie wyróżnił części budynku mieszkalnego o mieszkalnym albo niemieszkalnym przeznaczeniu;

4) przedstawione wyżej ustalenia dotyczą również art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l., adresowanej przedmiotowo do „pozostałych” budynków lub ich części. Trudno przyjąć, aby dla celów podatkowych racjonalny prawodawca przewidział i wyodrębnił prawnie „część mieszkalną” „pozostałego” budynku niemieszkalnego. Art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l. stanowi więc o „pozostałych” budynkach lub ich częściach, nie stanowi natomiast o „częściach mieszkalnych” budynków „pozostałych”.

4.3. Trybunał nie znalazł również podstaw, aby uznać, że art. 21 ust. 1 u.p.g.k. powinien zostać zastosowany do celów wyznaczania podatku od nieruchomości w sposób określony w uchwale NSA. Art. 21 ust. 1 u.p.g.k. stanowi wprost o tym, że dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków stanowią m.in. podstawę wymiaru podatku. Przez podstawę wymiaru podatku należy rozumieć zarówno określenie przedmiotu opodatkowania, zaliczenie do właściwej stawki podatkowej, jak i objęcie określonych gruntów zwolnieniem od opodatkowania. Dokonując podziału na budynki czy lokale, mieszkalne albo niemieszkalne, ustawodawca w przywoływanych przepisach nie ingeruje w sam podział przedmiotu opodatkowania dokonany w ustawie podatkowej. Wymienienie określonego lokalu w ewidencji gruntów i budynków nie zmienia faktu, że stanowi on część budynku mieszkalnego, która to część, a nie lokal, rodzajowo podlega opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Nie podważa zaprezentowanej powyżej tezy także treść art. 3 ust. 5 u.p.o.l., zgodnie z którym: „[j]eżeli wyodrębniono własność lokali, obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości od gruntu oraz od części budynku stanowiących nieruchomość wspólną w rozumieniu art. 3 ustawy z dnia 24 czerwca 1994 r. o własności lokali (...) ciąży na właści-

cielach w zakresie odpowiadającym ich udziałowi w nieruchomości wspólnej”. Przepis ten potwierdza jedynie, na kim ciąży obowiązek podatkowy w podatku od nieruchomości od gruntu oraz części budynku stanowiących współwłasność, nie normuje natomiast przedmiotu opodatkowania tym podatkiem, który określony jest w art. 2 ust. 1 u.p.o.l. Regulacja prawna art. 3 ust. 5 u.p.o.l. nie determinuje więc stawki podatkowej.

4.4. W ocenie Trybunału art. 84 i art. 217 Konstytucji stawiają wymóg, aby klasyfikując przedmiot opodatkowania, posługiwać się definicjami zawartymi w ustawie podatkowej (ewentualnie wyjątkowo w ustawach, do których przepisy ustaw podatkowych wprost odsyłają), a nie posiłkować się przesądzającymi znaczeniami zawartymi w innych aktach prawnych, do których ustawa podatkowa poddawana wykładni nawet nie odsyła. Wymóg ten jest istotny nie tylko ze względu na konieczność jednoznacznego i precyzyjnego zrekonstruowania obowiązku podatkowego, lecz także dlatego, że minimalizuje przypadki niezamierzonej przez ustawodawcę ingerencji w treść tego obowiązku. W sytuacji, gdy przy ustaleniu treści obowiązku podatkowego bierzemy pod uwagę także przepisy spoza prawa daninowego (tak jak miało to miejsce w niniejszej sprawie), ryzyko przypadkowej i niezamierzonej jego modyfikacji poważnie wzrasta. Jeszcze bardziej rażącym naruszeniem standardu określonego w art. 84 i art. 217 Konstytucji jest sytuacja, kiedy treść choćby niektórych elementów wyznaczających zakres obowiązku podatkowego wynika z przepisów podustawowych (co także miało miejsce w niniejszej sprawie). Dlatego w doktrynie podkreśla się, że prawo podatkowe, aby mogło wypełniać swoje zadania, może być związane tylko własnymi pojęciami (zob. R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego, źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989, s. 98). Ustawodawca posługuje się w prawie podatkowym pojęciami z innych dziedzin prawa, nawet bez ich zmiany lub modyfikacji, lecz czyni to zasadniczo tylko wtedy, gdy uzna, że pojęcia te mogą być wykorzystane do realizacji celów opodatkowania. Używając nazw analogicznych, jak w innych gałęziach prawa, prawo podatkowe albo może im przypisywać takie znaczenie jak w danej dziedzinie, albo też nadawać znaczenie szczególne, uzależnione od celów, jakie ustawodawca zamierza realizować. Dokonując wykładni językowej prawa podatkowego, która powinna być uściślona i rozwijana w kontekście wykładni systemowej i funkcjonalnej, należy przede wszystkim szukać „podatkowego” rozumienia pojęć używanych przez ustawodawcę. Na gruncie powołanej w sprawie skarżących, ale i w uchwale NSA, ustawy o własności lokali – garaż może stanowić lokal niemieszkalny, pomieszczenie przynależne do samodzielnego lokalu mieszkalnego, odrębną własność lokalu. Konstatacje te nie powinny jednak mieć decydującego wpływu na rozważania dotyczące opodatkowania garażu na gruncie u.p.o.l.; mogą mieć tylko charakter pomocniczy.

Trybunał zwrócił przy tym uwagę, że skoro ustawodawca nie odwołał się w u.p.o.l. w sposób wyraźny i jednoznaczny do wskazanych w uchwale NSA ustaw niepodatkowych, to należy uznać, że nie wolno tego „dopowiadać” czy też „doprecyzowywać” interpretatorowi. Zaistniała wątpliwość nie może więc być interpretowana na niekorzyść podatnika. Na konieczność respektowania tej zasady w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego zwracał uwagę Trybunał, stwierdzając m.in. w wyroku z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80), że, zgodnie z wymogami konstytucyjnymi, niejasnych regulacji podatkowych nie wolno interpretować na niekorzyść podatników, a w konsekwencji, jeśli takie regulacje okazują się ostatecznie wieloznaczne, to zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario* należy opowiedzieć się za rozwiązaniem uwzględniającym interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych (zob. również ustalenia zawarte w wyroku o sygn. SK 14/21).

Nie tylko z orzecznictwa Trybunału, lecz także z orzecznictwa NSA wynika, że obowiązywanie tej zasady nakazuje, aby w razie potrzeby rozstrzygnięcia między różnymi wchodzącymi w grę wariantami interpretacyjnymi organy stosujące wybrały rezultat najbardziej

korzystny dla podatnika (por. np. uchwały NSA z: 17 listopada 2014 r., sygn. akt II FPS 3/14 i sygn. akt II FPS 4/14 oraz z 27 marca 2023 r. sygn. akt I FPS 2/22). Zasadę tę na gruncie sądownictwa administracyjnego należy rozumieć w ten sposób, że jeśli występują wątpliwości co do znaczenia przepisu w konkretnej sytuacji, których nie będzie można usunąć w wyniku prawidłowo prowadzonej wykładni przepisów prawa podatkowego (por. wyrok NSA z 11 maja 2018 r., sygn. akt II FSK 1126/16), to wówczas należy przyjąć znaczenie przepisów korzystniejsze dla podatnika, ponieważ mamy do czynienia z „niedającą się usunąć wątpliwością” dotyczącą treści przepisu prawa podatkowego (por. S. Bogucki, *Zasada in dubio pro tributario po jej normatywizacji*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” nr 3-4/2021, s. 97 i n.).

4.5. Wyżej przedstawione okoliczności prowadziły Trybunał do uznania, że art. 1a ust. 1 pkt 1 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 2 i w związku z art. 5 ust. 1 pkt 2 u.p.o.l., w zakresie, w jakim umożliwiają, na potrzeby podatku od nieruchomości, uznanie wyodrębnionego garażu znajdującego się w budynku mieszkalnym, za część budynku o odmiennym niż mieszkalny charakterze, są niezgodne z zasadą szczególnej określoności regulacji daninowych, wywodzoną z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji.

Stwierdzenie niezgodności kwestionowanych przepisów z art. 84 w związku z art. 217 Konstytucji czyni zbędną ich kontrolę z art. 64 ust. 3 Konstytucji.

4.6. Kolejny z rozpoznawanych przez Trybunał zarzutów dotyczy nierównego traktowania właścicieli miejsc garażowych w budynkach wielomieszkaniowych. Aby sformułowany przez skarżących zarzut ocenić z punktu widzenia zasady równości należy ocenić, czy ustawodawca prawidłowo: 1) wskazał klasy podmiotów znajdujących się w jednakowej sytuacji prawnej, do których odnosimy ocenę; 2) wykazał, że kwestionowana regulacja prowadzi do różnicowania sytuacji prawnej tych podmiotów oraz czy 3) różnicowanie to nie ma konstytucyjnego umocowania.

Trybunał przypomniał, że podatek od nieruchomości zaliczany jest do grupy podatków majątkowych (od posiadania majątku), w którym ciężar podatku został różnicowany w zależności od charakteru majątku. Objęci tym podatkiem są zasadniczo wszyscy (art. 3 ust. 1 u.p.o.l.). Ustawodawca w art. 5 ust. 1 u.p.o.l. dokonał rozróżnienia stawek podatku w zależności od przedmiotu opodatkowania – rodzaju nieruchomości, które danym podatkiem są objęte. W art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. ustawodawca przewidział najniższą (preferencyjną) stawkę podatkową w stosunku do podatników posiadających majątek służący (przeznaczony) do celów mieszkalnych, w tym miejsca garażowe w budynku wielomieszkaniowym, jeżeli stanowią one przynależność do lokalu mieszkalnego. W art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l. wskazał z kolei nieruchomości „pozostałe”, których zbiór można potraktować jako częściowo otwarty (*verba legis*: „pozostałych, w tym zajętych na prowadzenie odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego przez organizacje pożytku publicznego”), a do którego zostały zaliczone m.in. miejsca garażowe w budynkach wielomieszkaniowych, niestanowiące przynależności do lokalu. Jak zostało to wskazane w wyżej przeprowadzonych rozważaniach, podział ten, mający istotne znaczenie podatkowe, wynika nie z przepisów prawa, lecz z wykładni prawa dokonanej w uchwale NSA. W przekonaniu składu orzekającego w niniejszej sprawie prowadzi to do sytuacji, kiedy z punktu widzenia przepisów prawa podatkowego, a także przepisów, do których wprost prawo podatkowe się odwołuje, nie istnieją podstawy prawne, aby garaże w budynkach wielomieszkaniowych były traktowane jako kategoria niejednolita. Oznacza to również, że podatnicy podatku od nieruchomości, będący właścicielami takich miejsc, powinni w świetle prawa być traktowani tak samo.

Oceniając sytuację prawną pod względem drugiego z kryteriów, Trybunał nie miał wątpliwości, podobnie jak wszyscy uczestnicy postępowania, że kwestionowana regulacja –

wynikająca przede wszystkim z ewidentnego braku samoistnej podstawy prawnej opodatkowania garaży w u.p.o.l., lecz także utrwalonej wykładni przepisów prawa – prowadzi do zróżnicowania sytuacji prawnej podmiotów, których dotyczy ocena. Pozwoliło to przejść do trzeciego punktu oceny, czyli weryfikacji, czy zróżnicowanie to ma swoje podstawy konstytucyjne.

Trybunał podzielił tu stanowisko Marszałka, że „różnicowanie 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. (...) 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 prawno-rzeczowej natury” (s. 33-34 stanowiska).

Nie można w tym kontekście pominąć faktu, że w budynku wielorodzinnym wybudowanie garażu jest, co do zasady koniecznością (zob. § 18 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 12 kwietnia 2002 r. w sprawie warunków technicznych, jakim powinny odpowiadać budynki i ich usytuowanie; Dz. U. z 2022 r. poz. 1225) a wykorzystywanie garażu, jako części budynku mieszkalnego, wiąże się przede wszystkim z mieszkaniową funkcją budynku i znajdujących się w nim lokali mieszkalnych w ten sposób, że pomaga zaspokoić potrzeby mieszkaniowe osób tam przebywających.

Mając na względzie powyższe ustalenia Trybunał stwierdził, że brak jest w obowiązujących przepisach podatkowych uzasadnienia stanowiska, iż sytuacja podatnika może różnić się w zależności od tego, czy posiada miejsce postojowe w garażu stanowiącym odrębną nieruchomość w budynku wielomieszkaniowym, czy też posiada miejsce postojowe przynależne do lokalu mieszkalnego. Oceniane przez Trybunał rozwiązanie skutkuje istotnym zróżnicowaniem poziomu obciążenia majątku podatnika, które na gruncie obecnie ocenianych regulacji prawnych w świetle Konstytucji nie znajduje uzasadnienia.

Ustalenie to prowadziło Trybunał do stwierdzenia, że 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 uzależniają zastosowanie odpowiednich stawek podatku od nieruchomości do znajdującego się w budynku mieszkalnym garażu 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 o podatkach i opłatach lokalnych a nie stawka określona w art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a tej ustawy, są niezgodne z art. 32 ust. 1 w związku z art. 64 ust. 2 i art. 84 Konstytucji.

5. Skutki wyroku.

5.1. Podstawową konsekwencją rozstrzygnięcia przyjętego przez Trybunał Konstytucyjny jest pozbawienie mocy obowiązującej zakwestionowanych regulacji prawnych. 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 obu wymienionych w sentencji zakresach przestaną obowiązywać od 1 stycznia 2025 r.

Zastosowanie art. 190 ust. 3 Konstytucji wiąże się w sposób bezpośredni z sytuacją, gdy przez okres odroczenia skuteczności orzeczenia o niekonstytucyjności będzie istniał stan niespełniający wymogów wynikających ze standardów konstytucyjności określonych w niniejszym wyroku. Trybunał, podejmując w tej kwestii decyzję, dokonuje oceny na wniosek lub z własnej inicjatywy co do skutków natychmiastowej utraty mocy obowiązującej kwestionowanych norm/przepisów. Trybunał zwrócił uwagę na to, że orzeczenie niekonstytucyjności w niniejszej sprawie, otwierając drogę do wznowienia spraw w trybie art. 190 ust. 4 Konstytucji, mogłoby skutkować niemożliwą do oszacowania liczbą postępowań, które, w ocenie Trybunału, groziłyby poważnymi trudnościami dla wymiaru sprawiedliwości. Trybunał zwrócił również uwagę, że dochody podatkowe uzyskiwane przez gminy z podatku od nieruchomości służą zapewnieniu środków na wykonywanie zadań publicznych na tym samym obszarze, na którym znajdują się nieruchomości, których dotyczyłyby potencjalne sprawy wznowieniowe. Ponadto w czasach, kiedy dochody jednostek samorządu terytorialnego ulegają relatywnemu ograniczeniu, a ich zobowiązania wobec wspólnot lokalnych pozostały na niezmiennym poziomie, nieuzasadnione jest natychmiastowe, w trakcie roku budżetowego, obniżanie przypisanych im dochodów podatkowych. Trybunał podziela i podtrzymuje stanowisko wyrażone w jego wcześniejszym wyroku, że odroczenie utraty mocy obowiązującej wynika z konieczności respektowania konstytucyjnie chronionych wartości, takich jak pewność prawa, bezpieczeństwo prawne, współdziałanie władz i zapewnienie zaspokajania potrzeb wspólnoty samorządowej. Będą one w większym stopniu realizowane w sytuacji czasowego pozostawienia w systemie prawa niezgodnych z Konstytucją regulacji, aniżeli w następstwie ich eliminacji z chwilą ogłoszenia wyroku w Dzienniku Ustaw (zob. wyrok z 22 lipca 2020 r., sygn. K 4/19, OTK ZU A/2020, poz. 33).

Z kolei wskazanie w sentencji wyroku określonej daty dziennej łączy się z uwzględnieniem przez Trybunał faktu, że stawki podatku od nieruchomości są wyznaczone w skali rocznej.

Trybunał uznał za wskazane podkreślić, że poważnych zmian wymaga cały mechanizm opodatkowania nieruchomości. Ustawodawca świadomość konieczności zmian u.p.o.l. uzyskiwał z każdym kolejnym wyrokiem Trybunału; również uchwała NSA wskazała, że zmiany prawne są co najmniej pożądane.

Obowiązujący system prawny, co potwierdza rozbudowane orzecznictwo i nauka prawa, jest nieefektywny i skomplikowany. Po 12 latach od zapadnięcia wyroku o sygn. P 33/09 u.p.o.l. pozostaje on w zasadniczych elementach niezmienny, co skłania Trybunał do podzielenia wówczas wyrażonego poglądu, że „[d]opuszczenie do sytuacji, w której sposób sformułowania przepisów prawnych powoduje konieczność podjęcia niezwykle skomplikowanej i żmudnej analizy interpretacyjnej, jest przejawem lekceważenia przez władzę ustawodawczą demokratycznego państwa prawnego jej elementarnych powinności”. Pogląd ten ze szczególną mocą wybrzmiał w wyroku o sygn. SK 14/21, w którym Trybunał orzekł, że art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. jest niezgodny z art. 84 i art. 217 Konstytucji.

Dlatego Trybunał wskazuje, że pożądany byłoby, aby w okresie od ogłoszenia niniejszego wyroku do dnia, kiedy nastąpi utrata mocy zaskarżonych przepisów we wskazanych w nim zakresach, ustawodawca dokonał stosownych zmian u.p.o.l. Ustawodawca dysponuje szeroką swobodą w określaniu katalogu podatników, przedmiotu opodatkowania i stawek

podatkowych, pod warunkiem wszakże, by odpowiadały one standardom konstytucyjnym wyprowadzonym przez Trybunał m.in. w niniejszym wyroku.

5.2. Wątpliwości w orzecznictwie i w nauce prawa wywołuje dalsze stosowanie przepisu uznanego za niekonstytucyjny w okresie odroczenia. Nie wchodząc w rozważania doktrynalne na ten temat (zob. w szczególności W. Płowiec, *Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z terminem utraty mocy obowiązującej niekonstytucyjnej regulacji*, Poznań 2017, s. 229-256) skład orzekający w niniejszej sprawie przypomina, że orzeczenie zawierające klauzulę odraczającą skutkuje pozostawieniem niekonstytucyjnej regulacji w systemie prawa na określony przez Trybunał czas. Jednak skutki utrzymania przepisu w systemie mają inne znaczenie z perspektywy ustawodawcy, organów administracji i, wreszcie, sądów oraz skarżących.

Dla niniejszej sprawy szczególnie istotne jest ukształtowanie sytuacji skarżących, którzy przez wniesienie skargi konstytucyjnej zainicjowali kontrolę przepisów uznanych za niekonstytucyjne. Trybunał podziela stanowisko wyrażone m.in. w wyrokach z: 18 maja 2004 r., sygn. SK 38/03 (OTK ZU nr 5/A/2004 poz. 45); 27 października 2004 r., sygn. SK 1/04 (OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 96) oraz 31 marca 2005 r., sygn. SK 26/02 (OTK ZU nr 3/A/2005, poz. 29), że istota skargi konstytucyjnej stanowiącej środek kontroli konkretnej polega na tym, iż jej efektem musi być – w wypadku uwzględnienia skargi – zmiana ostatecznego rozstrzygnięcia, które doprowadziło do naruszenia praw i wolności skarżącego gwarantowanych konstytucyjnie (art. 79 ust. 1 Konstytucji). Wyrok Trybunału Konstytucyjnego zawierający korzystne dla skarżących rozstrzygnięcie powinien znajdować swoją kontynuację w dalszym postępowaniu, które – przez użycie stosownych środków proceduralnych – powinno doprowadzić do ponownej oceny ich sytuacji. W ten sposób musi być interpretowana regulacja konstytucyjna określająca cechy i naturę skargi konstytucyjnej (art. 79 ust. 1 Konstytucji w powiązaniu z art. 190 ust. 4 Konstytucji). Rozwiązanie to, o charakterze szczególnym, ma pierwszeństwo przed ogólniejszą regułą wynikającą z art. 190 ust. 3 Konstytucji.

Ten właśnie zasadniczy argument odwołujący się do istotnych cech postępowania w przedmiocie skargi konstytucyjnej przemawia za odrębnym potraktowaniem, w odniesieniu do konkretnej skargi konstytucyjnej, skutków wyroku TK następujących, tak jak w niniejszej sprawie, dopiero po upływie terminu wskazanego w sentencji, a przeznaczonego na podjęcie stosownej interwencji ustawodawczej. W tym bowiem wypadku – w odniesieniu do konkretnej skargi – określenie skutków wyroku TK wyłącznie na przyszłość byłoby sprzeczne z samą istotą postępowania w zakresie tzw. konkretnej kontroli konstytucyjności prawa. Tylko w ten sposób bowiem może być zagwarantowana w niniejszej sprawie ochrona konstytucyjnego prawa do sądu i sanacji konstytucyjności przewidziana w art. 190 ust. 4 Konstytucji.

Zważywszy na powyższe okoliczności, Trybunał Konstytucyjny orzekł, jak w sentencji.

Zdanie odrębne

sędziego TK Jarosława Wyrembaka
do wyroku Trybunału Konstytucyjnego
z dnia 18 października 2023 r., w sprawie o sygn. SK 23/19

Na podstawie art. 106 ust. 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. z 2019 r. poz. 2393), zgłaszam

zdanie odrębne do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18 października 2023 r., wydanego w sprawie o sygn. SK 23/19.

Nie podzielam ani sentencji wyroku, ani wywodów przedstawionych dla jego uzasadnienia. Uważam, że w perspektywie całego systemu prawa ogłoszony wyrok może implikować wiele złożonych, poważnych komplikacji i problemów prawnych.

Za trafne uznaję stanowisko przedstawione w toku postępowania przez Prokuratora Generalnego. Aprobuję argumenty, na jakich zostało ono oparte.

Uważam, że ogłoszony wyrok nie stanowi przeciwwagi merytorycznej dla ważnych i rozsądnych argumentów wskazanych w stanowisku Prokuratora Generalnego.

Podzielając znane uczestnikom postępowania racje podnoszone przez Prokuratora Generalnego, uznałem za konieczne złożenie zdania odrębnego do ogłoszonego wyroku.