

85/A/2017

WYROK

z dnia 12 grudnia 2017 r.
Sygn. akt SK 13/15*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Piotr Pszczółkowski – przewodniczący
Małgorzata Pyziak-Szafnicka
Stanisław Rymar – I sprawozdawca
Piotr Tuleja – II sprawozdawca
Sławomira Wronkowska-Jaśkiewicz,

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. poz. 2072), na posiedzeniu niejawnym w dniu 12 grudnia 2017 r., skargi konstytucyjnej M.K. i P.K. o zbadanie zgodności:

art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 1, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, ze zm.) z art. 84 w związku z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31, art. 32 oraz art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji,

o r z e k a:

Art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141) rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

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

na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Orzeczenie zapadło większością głosów.

UZASADNIENIE

I

* Sentencja została ogłoszona dnia 20 grudnia 2017 r. w Dz. U. poz. 2372.

1. M.K. i P.K. (dalej: skarżący), w skardze konstytucyjnej z 30 czerwca 2014 r., uzupełnionej pismem procesowym z 7 sierpnia 2014 r., wnieśli o stwierdzenie niezgodności art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 1, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613, ze zm.; dalej: u.p.o.l.) z art. 84 w związku z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31, art. 32 oraz art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji.

1.1. Skarga została wniesiona w związku z następującym stanem faktycznym: Skarżący, którzy pozostają w związku małżeńskim, nabyli w 2001 r. do majątku wspólnego działkę położoną w P. Od tego czasu byli podatnikami podatku od nieruchomości, którego wysokość ustalana była według stawek przewidzianych dla gruntów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. 26 lutego 2009 r. skarżący wystąpili z wnioskiem o umorzenie podatku od nieruchomości, załączając dokumenty (informacje o udzielonej pomocy publicznej), z których wynikało, że jedno ze skarżących prowadzi działalność gospodarczą. Na tej podstawie organ podatkowy wznowił postępowanie, ponieważ w dniu wydawania decyzji w sprawach podatku za lata 2005-2009 nie wiedział o tym fakcie.

Prezydent miasta P. decyzjami z grudnia 2010 r. uchylił swoje poprzednie decyzje w sprawach wymiaru podatku od nieruchomości za lata 2005-2009 i ustalił skarżącym zobowiązanie podatkowe od nieruchomości według stawek właściwych dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Po rozpoznaniu odwołań skarżących, Samorządowe Kolegium Odwoławcze w P. (dalej: SKO) decyzjami z kwietnia 2011 r. utrzymało w mocy wskazane decyzje prezydenta miasta P.

W wyrokach z grudnia 2011 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w P. oddalił skargi skarżących na decyzje SKO, natomiast Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) wyrokami z lutego 2014 r. oddalił ich skargi kasacyjne.

W uzasadnieniach wyroków oddalających skargi kasacyjne, NSA wskazał m.in., że bycie przedsiębiorcą przez jednego ze skarżących oznacza, w myśl art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., iż znajdujące się w jego władaniu grunty, budynki lub budowle uważane są za związane z działalnością gospodarczą. Dla uznania obiektu za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej nie jest konieczne wykorzystywanie nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą. Nie ma przy tym znaczenia, że nieruchomość stanowi przedmiot wspólności małżeńskiej, a jedno z małżonków nie prowadzi działalności gospodarczej.

1.2. Zdaniem skarżących, zaskarżone przepisy są niezgodne z Konstytucją, ponieważ uzależniają zakwalifikowanie gruntów jako związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jedynie od faktu, że jeden ze współposiadaczy jest przedsiębiorcą lub należy do innej kategorii podmiotów prowadzących działalność gospodarczą.

Skarżący wskazali, że w orzecznictwie dominuje pogląd, zgodnie z którym każdy wypadek współposiadania nieruchomości przez przedsiębiorcę i nieprzedsiębiorcę należy interpretować tak, że nieruchomość jest związana z prowadzeniem działalności gospodarczej.

W wypadku małżonków, pomimo istnienia ustawowej wspólności majątkowej, przedsiębiorstwo jednego z nich w wielu określonych prawem sytuacjach jest traktowane w sposób odrębny (np. w odniesieniu do zaciąganych zobowiązań lub w świetle przepisów regulujących podatek dochodowy). W sprawach skarżących nieruchomość podlegająca opodatkowaniu nigdy nie wchodziła w skład przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r. poz. 121; dalej: k.c.). Opodatkowanie nieruchomości według stawki przewidzianej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działal-

ności gospodarczej jest więc dyskryminujące względem współmałżonka, które nie jest przedsiębiorcą, a współposiada nieruchomości.

Zarówno w sprawach skarżących, jak i w innych sprawach poddanych ocenie sądownictwa administracyjnego i powszechnego, brak faktycznego wykorzystywania nieruchomości na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej uznano za całkowicie irrelevantny dla zakwalifikowania nieruchomości jako związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej. W wypadku osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, ustawodawca nie wziął pod uwagę tego, że każda osoba fizyczna będąca przedsiębiorcą dysponuje majątkiem, którego elementy są podzielone pomiędzy dwie sfery: sferę prywatną oraz sferę związaną z działalnością gospodarczą osoby fizycznej. W rzeczywistości nie da się zaklasyfikować posiadanej przez takiego przedsiębiorcę nieruchomości do jednej z powyższych kategorii bez uprzedniego zbadania, na jaki cel jest ona faktycznie wykorzystywana.

W ocenie skarżących, interpretacja zaskarżonych przepisów przez sądy jest obecnie stała, powtarzalna i powszechna. Narusza ona zasadę sprawiedliwości podatkowej w ujęciu materialnym w związku z zasadą równości wobec prawa oraz zasadą sprawiedliwości społecznej. Pobieranie od dwóch identycznych działek, niewykorzystywanych na cele związane z działalnością gospodarczą, podatku od nieruchomości w różnej wysokości tylko z tego względu, że posiadacz jednej z działek jest przedsiębiorcą, budzi poważne wątpliwości. Każdy z tych podatników osiąga bowiem taką samą „korzyść” z posiadania przedmiotu opodatkowania, bez względu na to, czy jest przedsiębiorcą. Cecha ta nie wpływa również w żadnym stopniu na wartość przedmiotu opodatkowania i nie może być uznana za prawnie relewantną, gdyż nie jest w żaden sposób powiązana z danym przedmiotem opodatkowania. W obu wypadkach nieruchomość pełni tę samą funkcję i nie wpływa w żaden sposób na działalność gospodarczą przedsiębiorcy.

Zaskarżone przepisy prowadzą do nieproporcjonalnego naruszenia prawa do własności skarżących. Naruszają również ich prawo do równego traktowania w zakresie ciążących na nich obowiązków podatkowych. Prawo do własności skarżącej jest naruszone w ten sposób, że jako współposiadacz nieruchomości jest ona zobowiązana do ponoszenia ciężaru podatkowego ustalonego dla nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej, mimo że sama przedsiębiorcą nie jest. Jednocześnie dochodzi do naruszenia prawa do własności skarżącego, który jest przedsiębiorcą, ale posiadana przez niego nieruchomość nigdy nie była, nie jest i nie będzie wykorzystywana do prowadzonej przez niego działalności gospodarczej.

Zdaniem skarżących, zakwestionowane przepisy stanowią dla organów podatkowych podstawę do zbyt głębokiej i nieuzasadnionej ingerencji w prawo do własności. Naruszają zasadę równości, ze względu na nieprawidłowe różnicowanie sytuacji prawnopodatkowej obywateli przy jednoczesnym automatycznie podejmowanych decyzji. Posiadane przez przedsiębiorcę nieruchomości uznawane są jako wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej bez jakiegokolwiek odniesienia do stanu faktycznego, a w szczególności kwestii wykorzystywania danej nieruchomości do prowadzenia działalności gospodarczej czy wręcz w ogóle możliwości prowadzenia na danej nieruchomości działalności gospodarczej. Ponadto zaskarżone przepisy naruszają zasadę ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, ponieważ prowadzą do sytuacji, w której obywatel jest *de facto* „karany” za sam fakt prowadzenia działalności gospodarczej.

2. Postanowieniem z 17 lutego 2015 r., sygn. Ts 179/14, Trybunał Konstytucyjny odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w części, w której jako ostateczne orzeczenie o prawach skarżących wskazano wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z lutego 2014 r., ponieważ w tym zakresie skarga została wniesiona po terminie.

3. Rzecznik Praw Obywatelskich, w piśmie z 27 maja 2015 r., które wpłynęło do Trybunału 28 maja 2015 r., poinformował, że nie zgłasza udziału w postępowaniu.

4. Marszałek Sejmu, w piśmie z 22 grudnia 2015 r., wniósł o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 1997 r.) w związku z art. 134 pkt 3 ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 1064, ze zm.; dalej: ustawa o TK z 2015 r.) ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Marszałek Sejmu wskazał, że zarzuty skarżących nie zmierzają do zakwestionowania zgodności z Konstytucją samego opodatkowania podatkiem od nieruchomości gruntów, ale jedynie dotyczą uzależnienia opodatkowania gruntów wyższą stawką podatku od nieruchomości wyłącznie od faktu ich współposiadania przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą. Z tego względu wskazanie jako przedmiotu kontroli art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l., który stanowi, że grunty są przedmiotem opodatkowania podatkiem od nieruchomości, nie ma związku z zarzutem sformułowanym przez skarżących. Kontrola konstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. jest więc niedopuszczalna.

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

Zdaniem Marszałka Sejmu, umorzone powinno zostać postępowanie w zakresie kontroli zgodności art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. z:

– art. 20 i art. 22 Konstytucji, ponieważ zarzut naruszenia swobody działalności gospodarczej skarżących ma charakter abstrakcyjny i hipotetyczny;

– art. 21 i art. 64 Konstytucji, ponieważ nałożenie podatku nie może być uznane za ingerencję w prawo własności, a skarżący nie skonkretyzowali treści prawa podmiotowego, które miałyby doznać uszczerbku;

– art. 31 ust. 3 Konstytucji, gdyż wskazany przepis Konstytucji nie może być samodzielny wzorcem kontroli; ani *petitum* skargi, ani jej uzasadnienie nie pozwalają na ustalenie, czy przepis ten skarżący traktują jako samodzielny, czy jako związkowy wzorzec kontroli;

– art. 32 ust. 2 Konstytucji, ze względu na to, że skarżący nie wskazali argumentów wskazujących na dyskryminacyjny charakter zaskarżonej regulacji.

W ocenie Marszałka Sejmu, zarówno z *petitum* skargi, jak i z analizy jej uzasadnienia wynika, że skarżący kwestionują pewną interpretację art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.

W ocenie Marszałka Sejmu, choć pierwotnie w orzecznictwie sądów administracyjnych dominowała interpretacja zaskarżonych przepisów przedstawiona przez skarżących, to jednak aktualnie sądy te dostrzegają podwójną rolę osób fizycznych (działających zarówno jako przedsiębiorcy, jak i jako osoby prywatne) w obrocie gospodarczym. Marszałek Sejmu

przedstawił szereg takich orzeczeń. Ponadto Marszałek Sejmu powołał poglądy z doktryny prawniczej wskazujące na dominującą linię orzeczniczą, zgodnie z którą nieruchomości będące w posiadaniu osoby fizycznej, które nie wchodzą w skład przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ k.c., tj. nie są i potencjalnie nie mogą być przeznaczone do realizacji określonych zadań gospodarczych przez prowadzącego przedsiębiorstwo, winny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawki podstawowej.

Rozpatrywana skarga konstytucyjna w istocie zmierza do wykazania niekonstytucyjności określonej interpretacji zaskarżonych przepisów, przyjętej w sprawach skarżących, a nie normy prawnej. W praktyce nie doszło jednak do ukształtowania jednolitej interpretacji art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., zaś podniesione przez skarżących zarzuty odnoszą się do sfery stosowania prawa, a nie jego stanowienia. Kontrola interpretacji przepisów prawnych jest poza kognicją Trybunału Konstytucyjnego.

5. Prokurator Generalny, w piśmie z 3 marca 2016 r., zajął stanowisko, że postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK z 1997 r. w związku z art. 134 pkt 3 ustawy o TK z 2015 r. ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

Zdaniem Prokuratora Generalnego, kontrola konstytucyjności art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. jest niedopuszczalna, ponieważ przepis ten nie zawiera treści, która wiązałaby się ze sformulowanym przez skarżących zarzutem.

Prokurator Generalny podniósł ponadto, że w orzecznictwie występują rozbieżności na tle stosowania art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l.; przywołał szereg orzeczeń NSA przeczących twierdzeniu skarżących, że zaskarżone przepisy są powszechnie stosowane w sposób, w jaki miało to miejsce w ich sprawie. Wobec tego, zdaniem Prokuratora Generalnego, nie ma podstaw do przyjęcia, że wykładnia tego przepisu ma w praktyce charakter jednolity, utrwalony i stabilny. W istocie skarżący kwestionują wykładnię zaskarżonej regulacji i prawidłowość jej zastosowania w indywidualnej sprawie. Prokurator Generalny podkreślił, że kwestionowanie za pomocą skargi konstytucyjnej aktów stosowania prawa jest niedopuszczalne.

II

Art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) dopuszcza możliwość rozpoznania wniosku, pytania prawnego albo skargi konstytucyjnej na posiedzeniu niejawnym, jeżeli pisemne stanowiska wszystkich uczestników postępowania oraz pozostałe dowody zgromadzone w sprawie stanowią wystarczającą podstawę do wydania orzeczenia. Trybunał uznał, że w niniejszej sprawie została spełniona przesłanka określona w art. 92 ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy i postanowił rozpoznać skargę na posiedzeniu niejawnym.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Uwagi wstępne.

1.1. Obowiązująca ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: ustawa o organizacji TK) weszła w życie 3 stycznia 2017 r. Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074) do

postępowań wszczętych i niezakończonych przed wejściem w życie ustawy o organizacji TK stosuje się przepisy tej ustawy. Skarżący wnieśli skargę konstytucyjną do Trybunału Konstytucyjnego 30 czerwca 2014 r., a więc przed wejściem w życie ustawy o organizacji TK. Z tego względu w niniejszej sprawie zastosowanie znajdują przepisy ustawy o organizacji TK.

1.2. Skarżący w skardze konstytucyjnej zawarli wniosek o wydanie postanowienia tymczasowego wstrzymującego wykonanie decyzji prezydenta miasta z grudnia 2010 r. w sprawach ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za lata 2005-2009 o nr. Wniosek ten skarżący uzasadnili subiektywną doniosłością sprawy i koniecznością zapłaty zaległości podatkowej w podatku od nieruchomości za lata 2005-2009, wraz z odsetkami.

W postanowieniu z 17 lutego 2015 r., sygn. Ts 179/14 (OTK ZU nr 1/B/2015, poz. 92), Trybunał odmówił nadania dalszego biegu skardze konstytucyjnej w części, w której jako ostateczne orzeczenie o prawach skarżących wskazano wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z lutego 2014 r. W konsekwencji bezprzedmiotowe stało się wydanie postanowienia tymczasowego w odniesieniu do decyzji prezydenta miasta z grudnia 2010 r. w sprawach ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za lata 2005-2009 o nr.

Trybunał stwierdził, że skarżący nie uprawdopodobnili, że wykonanie pozostałych decyzji prezydenta miasta z grudnia 2010 r. wiąże się z dużym uszczerbkiem dla nich. Skarżący nie wskazali też, jaki inny ważny ich interes lub ważny interes publiczny uzasadnia wydanie postanowienia tymczasowego. Lakoniczne stwierdzenie, że „Z uwagi na subiektywną doniosłość sprawy oraz konieczność zapłaty przez skarżących zaległości podatkowej w podatku od nieruchomości za lata 2005-2009 wraz z odsetkami (...)” w żaden sposób nie uprawdopodobnia potrzeby wstrzymania wykonania decyzji prezydenta miasta z grudnia 2010 r. w sprawach ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za lata 2005-2009 o nr. W związku z tym Trybunał uznał, że nie ma podstaw do wydania postanowienia tymczasowego w niniejszej sprawie.

2. Przedmiot kontroli.

2.1. Skarżący zakwestionowali zgodność art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 2 ust. 1 pkt 1, w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1785, ze zm.; dalej: u.p.o.l.) z art. 84 w związku z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31, art. 32 oraz art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji.

W art. 1a u.p.o.l. ustawodawca zamieścił słownik definicji legalnych. Zgodnie z art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r., użyte w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych określenie „grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej” oznacza „grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z wyjątkiem budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami, a także gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b, chyba że przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych”.

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

Z kolei w myśl art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. „Rada gminy, w drodze uchwały, określa wysokość stawek podatku od nieruchomości, z tym że stawki nie mogą przekroczyć rocznie: 1) od gruntów: a) związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, bez względu na sposób zakwalifikowania w ewidencji gruntów i budynków – 0,89 zł od 1 m² powierzchni”.

Stawka podatku, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., jest uaktualniana co-rocennie przez Ministra właściwego do spraw finansów publicznych na podstawie art. 20 ust. 1 u.p.o.l. i ogłaszana, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski”. W latach 2006, 2007, 2009 górne stawki podatku od nieruchomości od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wynosiły odpowiednio – 0,68 zł; 0,69 zł; 0,74 zł od 1 m² powierzchni.

2.2. W wyniku nowelizacji, na podstawie ustawy z dnia 25 czerwca 2015 r. o zmianie ustawy o samorządzie gminnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1045, ze zm.; dalej: ustawa nowelizująca), zaskarżony art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. otrzymał nowe brzmienie: „Użyte w ustawie określenia oznaczają: grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej – grunty, budynki i budowle będące w posiadaniu przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, z zastrzeżeniem ust. 2a”. Art. 1a ust. 2a u.p.o.l. do którego ten przepis odsyła, został dodany na mocy tej samej ustawy nowelizującej i aktualnie stanowi: „2a. Do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się:

- 1) budynków mieszkalnych oraz gruntów związanych z tymi budynkami;
- 2) gruntów, o których mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. b i d;
- 3) budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r. poz. 1332 i 1529), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania”.

Nowelizacja art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. oraz dodanie do tego artykułu ust. 2a miała na celu precyzyjne określenie sytuacji, w których nieruchomość nie może być wykorzystywana dla celów gospodarczych ze względów technicznych. Budzące wątpliwości sformułowanie „przedmiot opodatkowania nie jest i nie może być wykorzystywany do prowadzenia tej działalności ze względów technicznych” zastąpiono regulacją, zgodnie z którą do gruntów, budynków i budowli związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej nie zalicza się „budynków, budowli lub ich części, w odniesieniu do których została wydana decyzja ostateczna organu nadzoru budowlanego, o której mowa w art. 67 ust. 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (Dz. U. z 2017 r. poz. 1332 i 1529), lub decyzja ostateczna organu nadzoru górniczego, na podstawie której trwale wyłączono budynek, budowlę lub ich części z użytkowania”.

Nowe brzmienie art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. nie ma wpływu na przedmiot niniejszego postępowania, ponieważ przedmiotem rozpatrywanej skargi nie jest cały art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l., ale jego określony zakres. Z analizy uzasadnienia skargi wynika, że przedmiotem zaskarżenia jest art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że uzależnia się zakwalifikowanie gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie od prowadzenia działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem. Zakres przedmiotu zaskarżenia nie obejmuje zatem treści normatywnej, która uległa zmianie 1 stycznia 2016 r. na podstawie ustawy nowelizującej.

Ponadto ze względu na to, że skarga konstytucyjna wiąże się z konkretnymi postępowaniami sądowymi, które toczyły się z udziałem skarżących, należy przyjąć, że zakres tych postępowań (odnoszący się do opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości) determinuje zakres przedmiotowy skargi konstytucyjnej, a zatem – zakres merytorycznego rozpoznania niniejszej sprawy.

2.3. Zaskarżony art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. stanowi, że opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlegają m.in. grunty. Należy zauważyć, że zarzuty skarżących nie dotyczą samej zasadności opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości. Poza tym w skardze brak argumentacji zmierzającej do wykazania niekonstytucyjności opodatkowania gruntów podatkiem od nieruchomości. Skarżący dopatrują się naruszenia wskazanych w *petitum* skargi przepisów Konstytucji w tym, że organy podatkowe, stosując art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., uzależniają opodatkowanie gruntów wyższą stawką podatku od nieruchomości (przewidzianą dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej) wyłącznie od faktu ich współposiadania przez osobę fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą. Zakwestionowany art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. nie jest zatem związany z zarzutem niekonstytucyjności sformułowanym przez skarżących. Toteż Trybunał, na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy o organizacji TK, umorzył postępowanie w zakresie kontroli art. 2 ust. 1 pkt 1 u.p.o.l. ze względu na niedopuszczalność wydania wyroku.

2.4. Konkludując, Trybunał stwierdził, że przedmiotem kontroli w niniejszej sprawie jest art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą współposiadaczem gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości.

Chociaż w *petitum* skargi art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. został zakwestionowany w całości, to jednak zarówno z dalszej części samego *petitum*, jak i z uzasadnienia skargi wynika, że zarzut skarżących dotyczy niekonstytucyjności art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. w zakresie, w jakim uzależnia zakwalifikowanie gruntu do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie od prowadzenia przez osobę fizyczną, będącą współposiadaczem gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, działalności gospodarczej, i przez to prowadzi do opodatkowania tych gruntów podatkiem od nieruchomości, według wyższej stawki.

3. Wzorce kontroli.

3.1. Trybunał przypomina, że skarga konstytucyjna musi zawierać w szczególności wskazanie, która konstytucyjna wolność lub które prawo skarżącego, i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone, oraz uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub wskazanym prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (art. 53 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o organizacji TK).

Trybunał przy orzekaniu jest związany zakresem zaskarżenia wskazanym we wniosku, pytaniu prawnym albo skardze konstytucyjnej. Zakres zaskarżenia obejmuje wskazanie kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części oraz sformułowanie zarzutu niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą (art. 67 ustawy o organizacji TK).

3.2. W *petitum* skargi jako wzorce kontroli zaskarżonych przepisów u.p.o.l. zostały wskazane art. 84 w związku z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31, art. 32 oraz art. 64 w związku z art. 2 Konstytucji. W uzasadnieniu skargi skarżący wyjaśnili, że „ustawodawca, któremu pozostawiono dużą swobodę w zakresie nakładania na obywateli obowiązków podatkowych jest związany (...) zasadami wynikającymi z treści przepisów ustawy zasadniczej. Znajdują

się wśród nich zasada równości wyrażona w treści przepisu art. 32 Konstytucji RP, fundamentalna zasada proporcjonalności sformułowana w treści przepisu art. 31 ust. 3, zasady tworzące fundamenty społecznej gospodarki rynkowej wymienione w art. 20, zasada ochrony własności ustanowiona w treści przepisu art. 21 ust. 2 oraz jej rozwinięcie znajdujące się w art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji RP, a także wyrażona w treści przepisu art. 22 Konstytucji RP zasada ograniczania wolności działalności gospodarczej wyłącznie w drodze ustawy i ze względu na ważny interes publiczny” (s. 13 skargi).

W odniesieniu do zarzutu nierównego traktowania skarżący podnieśli że „pobieranie od dwóch identycznych działek niewykorzystywanych dla celów związanych z działalnością gospodarczą podatku od nieruchomości w różnej wysokości tylko z tego względu, iż posiadacz jednej z działek jest przedsiębiorcą budzi w świetle dopuszczalności różnicowania sytuacji prawnej obywateli poważne wątpliwości. Każdy z tych podatników osiąga taką samą «korzyść» z posiadania przedmiotu opodatkowania, bez względu na to, czy jest przedsiębiorcą. Cecha ta nie wpływa również w żadnym stopniu na wartość przedmiotu opodatkowania. Cecha ta nie może być uznana za prawnie relewantną, gdyż nie jest w żaden sposób powiązana z danym przedmiotem opodatkowania. W obu wypadkach nieruchomość pełni bowiem tę samą funkcję i nie wpływa w żaden sposób na działalność gospodarczą przedsiębiorcy” (s. 14). Zdaniem skarżących, „Do jeszcze głębszego naruszenia powyższej zasady dochodzi w przypadku współposiadania, gdy jeden ze współposiadaczy jest przedsiębiorcą, a drugi przedsiębiorcą nie jest. Wtedy bowiem nawet podmiot nie noszący powyższej cechy, uznanej przez ustawodawcę za istotną, jest traktowany tak, jakby te cechę nosił” (tamże).

W piśmie uzupełniającym braki formalne skargi skarżący wskazali, że zaskarżone przepisy naruszają „prawo do własności oraz wolność od nieproporcjonalnych i naruszających zasadę równości ograniczeń tego prawa stosowanych w prawie podatkowym, a także prawo do sprawiedliwego i równego ponoszenia ciężarów publicznych”. Naruszenie zasady równego ponoszenia obowiązków podatkowych przejawia się, zdaniem skarżących, na dwóch płaszczyznach: „1. Prawo do własności skarżącej jest naruszane w ten sposób, że jako współposiadacz nieruchomości jest ona zobowiązana do ponoszenia ciężaru podatkowego ustalonego dla nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej pomimo tego, że sama przedsiębiorcą nie jest. W rzeczywistości dochodzi więc do jej dyskryminacji, gdyż gdyby była jedynym posiadaczem tej samej nieruchomości, to mogłaby płacić podatek w niższym wymiarze, co w mniejszym zakresie uszczuplałoby jej majątek. 2. Jednocześnie dochodzi do naruszenia prawa do własności skarżącego, który jest przedsiębiorcą, ale posiadana przez niego nieruchomość nigdy nie była, nie jest i nie nadaje się do wykorzystania do prowadzonej przez niego działalności gospodarczej” (s. 2-3 skargi).

3.3. Trybunał przyjął, że zarzuty skargi konstytucyjnej koncentrują się przede wszystkim na nieproporcjonalnym naruszeniu prawa do równej ochrony własności i praw majątkowych.

4. Kwestia zgodności zaskarżonej regulacji z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

4.1. Art. 64 ust. 1 Konstytucji statuuje prawo podmiotowe jednostki obejmujące ochroną własność, inne prawa majątkowe oraz dziedziczenie. Przepis ten przewiduje przede wszystkim obowiązek ukształtowania przez ustawodawcę konstrukcji poszczególnych praw ekonomicznych, zapewnienie możliwości czynienia z nich użytku oraz przyznanie im odpowiedniej ochrony (zob. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 80). Zgodnie z art. 64 ust. 2 Konstytucji własność, inne prawa majątkowe

oraz prawo dziedziczenia podlegają równej dla wszystkich ochronie prawnej.

Dopuszczalność zastosowania art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli w sprawach daninowych (podatkowych) zależy jednak od przedstawienia przez skarżących odpowiednich argumentów. Ingerencja w sferę prawa własności należy bowiem do zasadniczej treści podatku i innych danin publicznych. Ma ona przy tym wyraźną podstawę konstytucyjną w art. 84 i art. 217 Konstytucji, które ustanawiają tzw. zasadę władztwa daninowego. Z zasady tej wynika legitymacja dla działań państwa, w wyniku których następuje obciążanie określonych podmiotów daninami, umożliwiającymi realizację zadań publicznych. Nakładanie danin jest więc na gruncie Konstytucji uprawnione i nie może być traktowane jako ograniczanie własności (zob. wyrok TK z 10 marca 2009 r., sygn. P 80/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26)

Zgodnie z judykaturą Trybunału Konstytucyjnego nałożenie na podstawie art. 84 Konstytucji obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. Jednakże z uwagi na to, że regulacja prawna dotycząca obowiązków podatkowych ma wyraźną podstawę konstytucyjną, jej dopuszczalność nie może być rozpatrywana w kategorii ograniczeń korzystania z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 Konstytucji), lecz należy ją rozpatrywać w kategorii relacji między obowiązkami konstytucyjnymi z jednej strony i ochroną konstytucyjnych wolności i praw z drugiej strony (por. np. wyroki z: 14 września 2001 r., sygn. SK 11/00, OTK ZU nr 6/2001, poz. 166; 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU nr 8/2001, poz. 257; 27 lipca 2004 r., sygn. SK 9/03, OTK ZU nr 7/A/2004, poz. 71; 25 października 2004 r., sygn. SK 33/03, OTK ZU nr 9/A/2004, poz. 94; 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU nr 10/A/2004, poz. 110; 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU nr 8/A/2008, poz. 136).

Trzeba jednak zauważyć, że zasada proporcjonalności została wyrażona nie tylko w art. 31 ust. 3 Konstytucji, lecz również wyprowadza się ją z art. 2 Konstytucji. W tym drugim wypadku zasada ta ma zastosowanie przede wszystkim do regulacji nakładających określone powinności, bez związku jednak z ingerencją w konstytucyjne prawa lub wolności, oraz – wyjątkowo – do regulacji, które ograniczają wprawdzie prawa lub wolności konstytucyjne, ale nie podlegają kontroli z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji. Ponieważ co do zasady zgodność z Konstytucją regulacji daninowej nie może być kwestionowana w związku z zarzutem nadmiernego fiskalizmu, to adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności takiej regulacji jest właśnie zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji.

Jednocześnie Trybunał podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko, że art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji mogą być adekwatnymi wzorcami 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 (np. przez nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia). Po drugie, jeżeli regulacje daninowe normują nie sferę nakładania obowiązków daninowych, ale sferę realizacji tego obowiązku. Oznacza to możliwość powoływania omawianego wzorca w odniesieniu do zagadnień normowanych przepisami prawa daninowego związanych np. ze zwrotem podatku (zob. wyrok TK z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07), z wymogami formalnymi, których spełnienie umożliwia obniżenie kwoty podatku (zob. wyrok TK z 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU nr 6/A/2007, poz. 50), z deklaracjami majątko-

wymi mającymi ułatwić organom podatkowym pozyskiwanie informacji (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83).

Konstytucja nie zawiera żadnych postanowień dotyczących wielkości nakładanych obowiązków daninowych. Nie znaczy to jednak, iż w tym zakresie ustawodawcy przysługuje całkowita swoboda. Musi on bowiem respektować – poza wymogiem nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych – również wszelkie zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej. Wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu, a pośrednio również zasada sprawiedliwości społecznej i zasada równości. Rozważane zarzuty mogą przy tym zostać podniesione także w skardze konstytucyjnej, gdyż ze względu na to, że obowiązki daninowe są zawsze korelatem ograniczeń praw i wolności, każda z tych zasad stanowi dopuszczalny wzorzec kontroli konstytucyjności prawa w tym trybie. Ustanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego jest przecież zarazem niezgodnym z Konstytucją ograniczeniem praw i wolności jednostki. Należy jednak zastrzec, że powoływanie się na ogólne zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej, w szczególności na zasadę sprawiedliwości społecznej, jedynie sporadycznie może prowadzić do uznania regulacji daninowej za niekonstytucyjną, gdyż w zakresie praw i wolności ekonomicznych swoboda ustawodawcy jest większa niż w wypadku praw i wolności osobistych czy politycznych (zob. wyrok TK z 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09).

Na tle powyższych wywodów należy wyodrębnić jeszcze jedną okoliczność ograniczającą swobodę ustawodawcy. W myśl art. 217 Konstytucji ustawodawca ma obowiązek określenia podmiotu i przedmiotu opodatkowania. Oba te elementy wyznaczają cel i zakres obowiązku podatkowego. Nie jest dopuszczalne, by ustawodawca w oderwaniu od deklarowanego przez siebie celu nałożenia obowiązku podatkowego określał przedmiot opodatkowania. Taka sytuacja oznaczałaby nieproporcjonalną ingerencję w ochronę prawa do własności. Obowiązek podatkowy zostałby bowiem nałożony na podmioty, które nie mieszczą się w deklarowanym celu podatkowym.

Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału, zasada równości wobec prawa, wyrażona w art. 32 ust. 1 Konstytucji, nakazuje identyczne traktowanie podmiotów znajdujących się w takiej samej lub zbliżonej sytuacji prawnie relewantnej. Równe traktowanie oznacza przy tym traktowanie według jednakowej miary, bez różnicowań zarówno dyskryminujących, jak i faworyzujących. Omawiana zasada nakazuje zatem nakładać jednakowe obowiązki, względnie przyznawać jednakowe prawa podmiotom odznaczającym się tą samą cechą istotną, a jednocześnie dopuszcza, lecz nie wymaga, by nakładać różne obowiązki, względnie przyznawać różne prawa podmiotom, które mają taką cechę, oraz podmiotom, które jej nie mają.

Ocena regulacji prawnej z punktu widzenia zasady równości wymaga rozpatrzenia trzech zagadnień.

Po pierwsze, należy ustalić, czy można wskazać wspólną cechę istotną, uzasadniającą równe traktowanie określonych podmiotów, co wymaga przeprowadzenia analizy treści i celu aktu normatywnego, w którym została zawarta kontrolowana norma prawna.

Po drugie, konieczne jest stwierdzenie, czy prawodawca różnicował prawa lub obowiązki podmiotów znajdujących się w takiej samej lub podobnej sytuacji prawnie relewantnej.

Po trzecie wreszcie, jeżeli prawodawca odmiennie potraktował podmioty charakteryzujące się wspólną cechą istotną, to w związku z tym, że zasada równości nie ma charakteru absolutnego, niezbędne okazuje się rozważenie, czy wprowadzone od tej zasady odstępstwo można uznać za dopuszczalne. Odstępstwo takie jest dozwolone, jeżeli 1) kryterium różnicowania pozostaje w racjonalnym związku z celem i treścią danej regulacji; 2) waga interesu,

któremu różnicowanie ma służyć, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku wprowadzonego zróżnicowania; 3) kryterium różnicowania pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi, uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Należy przy tym pamiętać, że – wobec przyznania prawodawcy w ustawie zasadniczej szerokiego zakresu swobody regulacyjnej – przy orzekaniu przez sąd konstytucyjny o zgodności określonego unormowania z zasadą równości, ze względu na konieczność stosowania w tym wypadku kryteriów ocennych, niezbędne jest zachowanie pewnej powściągliwości, zwłaszcza jeżeli weźmie się pod uwagę domniemanie konstytucyjności ustanowionych przepisów prawnych (zob. np. wyrok pełnego składu TK z 19 grudnia 2012 r., sygn. K 9/12, OTK ZU nr 11/A/2012, poz. 136 i powołane tam orzecznictwo).

4.2. Odnosząc poczynione ustalenia do rozpatrywanej sprawy, Trybunał przyjął, że podstawowy zarzut skarżących sprowadza się do twierdzenia, iż zakwestionowany sposób rozumienia art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. narusza właściwą proporcję (art. 2 Konstytucji) pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznoprawnych a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) i zasadę równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji).

W sprawie skarżących Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: NSA) stwierdził: „W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się zgodnie, że do uznania danego obiektu za związany z prowadzeniem działalności gospodarczej nie jest konieczne wykorzystywanie nieruchomości na cele związane z działalnością gospodarczą, bowiem wystarczy sam fakt jej posiadania przez przedsiębiorcę. Pojęcie budynków «związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej» jest szersze od pojęcia «zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej» i obejmuje także pośrednie związanie budynku lub jego części z działalnością gospodarczą” (wyrok NSA z 27 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 854/12; podobnie wyroki z 27 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 855/12 i sygn. akt II FSK 857/12).

W uzasadnieniach dwóch wyroków, które zapadły w sprawie skarżących, NSA wskazał ponadto, że „Dla zastosowania powyższych przepisów nie ma znaczenia, wbrew argumentacji Skarżących, to, że nieruchomość stanowi przedmiot wspólności małżeńskiej, a jeden z małżonków nie prowadzi działalności gospodarczej. W uzasadnieniu sformułowanego w tym zakresie zarzutu, pełnomocnik skarżących wskazał jedynie na wyrok NSA z 28 października 2003 r., III SA 2850/02 (LEX nr 103585), z którego ma wynikać teza, że nieruchomość należąca do małżeństwa, w którym tylko jeden z małżonków jest przedsiębiorcą, nie może być obciążona podwyższoną stawką podatkową. Wbrew temu twierdzeniu, z powołanego wyroku NSA teza taka nie wynika, a dotyczy on jedynie definicji przedsiębiorcy na gruncie ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej w powiązaniu z art. 5 ust. 3 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych” (wyroki NSA z 27 lutego 2014 r., sygn. akt II FSK 854/12 i sygn. akt II FSK 857/12).

NSA, orzekając w sprawach skarżących, przyjął zatem, że art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. uzależnia zakwalifikowanie gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wyłącznie od faktu prowadzenia działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem.

Skarżący domagają się przeprowadzenia kontroli konstytucyjności normy prawnej utworzonej z art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., zastosowanej przez NSA w wyrokach wydanych w ich sprawach.

Odtworzona przez NSA norma prawna z art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. narusza, zdaniem skarżących, właściwą proporcję (art. 2 Konstytucji) pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publiczno-prawnych a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) oraz zasadę równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji).

Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że w obrocie prawnym występują orzeczenia sądów administracyjnych, które przyjmują inny, aniżeli w sprawach skarżących, sposób rozumienia zaskarżonego przepisu (por. cz. III, pkt 4.3 uzasadnienia), jednak przyjęta w ich sprawach sądowa wykładnia art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. ma charakter dominujący. Trybunał przyjął, że konieczność dokonania kontroli konstytucyjności aktu normatywnego występuje nie tylko, gdy ma on jednolite utrwalone rozumienie w orzecznictwie sądów. Konieczność taka występuje również wtedy, gdy brzmienie przepisu jest bezpośrednim źródłem rozbieżności interpretacyjnych utrudniających określenie sytuacji prawnej jednostki (zob. wyroki TK z: 15 grudnia 2008 r., sygn. P 57/07, OTK ZU nr 10/A/2008, poz. 178; 21 lipca 2010 r., sygn. SK 21/08, OTK ZU nr 6/A/2010, poz. 62; 22 listopada 2016 r., sygn. SK 2/16, OTK ZU A/2016, poz. 92). Z taką też sytuacją mamy do czynienia w niniejszej sprawie.

W ocenie Trybunału, norma prawna, według której do zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej wystarczy prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, wywołuje skutki, których nie da się pogodzić z zasadami wyrażonymi w Konstytucji. Przyjęte w sprawie skarżących rozumienie art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. nie uwzględnia, że przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi występują w obrocie prawnym w dwojakim charakterze: jako osoby prywatne (a więc w zakresie swojego majątku osobistego) oraz jako przedsiębiorcy.

Powyższe rozróżnienie musi uwzględniać ustawodawca stanowiący przepisy prawa podatkowego, jeżeli nie chce narazić się na zarzuty naruszenia właściwej proporcji (art. 2 Konstytucji) pomiędzy wynikającym z art. 84 Konstytucji obowiązkiem ponoszenia ciężarów publiczno-prawnych a prawem jednostki do własności i jej równej ochrony (art. 64 ust. 1 i 2 Konstytucji) i zasady równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji). W przeciwnym razie dojdzie do sytuacji, jaka ma miejsce w rozpatrywanej sprawie. Skarżący małżonkowie, z których jedno jest przedsiębiorcą, nabyli grunt, który nigdy nie był i nie jest wykorzystywany na cele związane z działalnością gospodarczą, a mimo to zostali zobowiązani do zapłacenia podatku od nieruchomości według stawki przewidzianej dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Organ podatkowy uznał, że prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą współposiadaczem przesądza o kwalifikacji prawnopodatkowej gruntu. Przyjęta interpretacja art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. prowadzi do pobierania od podobnych, z perspektywy konstytucyjnoprawnej, gruntów – faktycznie niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – podatku od nieruchomości w różnej wysokości. Niezależnie od sposobu wykorzystania gruntu, osoba fizyczna będąca przedsiębiorcą zapłaci podatek według wyższej stawki, jeżeli tylko prowadzi działalność gospodarczą. Natomiast osoba fizyczna nieprowadząca takiej działalności zapłaci podatek według stawki niższej. Każdy z tych podatników faktycznie nie wykorzystuje gruntu na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. W takiej sytuacji status przedsiębiorcy (osoby fizycznej) nie ma związku ze sposobem wykorzystania przedmiotu opodatkowania i nie wpływa na wartość gruntu. W obu wypadkach grunt nie ma związku z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Z tego względu, zdaniem Trybunału, samo prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną nie jest relewantne dla opodatkowania gruntu stawką podatkową od

gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (określoną w art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l.). Zważywszy na *ratio* stosowania podwyższonej stawki, jaką jest potencjalna możliwość uzyskiwania przychodów z wykorzystania danych gruntów, niezbędne jest ustalenie faktycznego sposobu wykorzystania opodatkowanego gruntu, którego współposiadaczem pozostaje osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą.

4.3. Uwzględniona w sprawie skarżących linia orzecznicza nie jest jedyną, która odnosi się do kwestii kwalifikowania nieruchomości jako nieruchomości związanej z prowadzeniem działalności gospodarczej. W orzecznictwie NSA przyjmuje się także inne rozumienie zakwestionowanego przepisu, które jest aprobowane także w doktrynie prawa podatkowego.

W wyroku z 12 czerwca 2012 r., sygn. akt II FSK 2288/10, NSA stwierdził: „Prawdą jest, że gramatyczna wykładnia omawianego przepisu mogłaby prowadzić do wniosków zaprezentowanych przez organy podatkowe w tej sprawie tj., że każda nieruchomość zakupiona przez przedsiębiorcę bez względu na sposób jej wykorzystywania, czy cel zakupu (poza wyjątkami wprost w ustawie przewidzianymi), podlega opodatkowaniu według najwyższych stawek. O ile w przypadku przedsiębiorców nie będących osobami fizycznymi wnioski takie są logiczne, o tyle w przypadku przedsiębiorców będących osobami fizycznymi sprawa się komplikuje. Podmiot taki występuje w obrocie w dwojakim charakterze, raz jako osoba mogąca powiedzieć prywatna (a więc w zakresie swojego majątku osobistego), raz jako przedsiębiorca. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, występowanie przez osobę fizyczną w obrocie w tej dwojakiej roli uzasadnia rozróżnienie jej sytuacji prawnopodatkowej na tle ustawy o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie podatku od nieruchomości. Z całą pewnością intencją ustawodawcy nie było w takim przypadku opodatkowanie najwyższą stawką wszelkich jej nieruchomości. Z uwagi na powyższe, Naczelny Sąd Administracyjny podziela stanowisko Sądu pierwszej instancji, że w niniejszej sprawie kluczowe znaczenie ma ustalenie, czy przedmiotowa nieruchomość wchodzi w skład przedsiębiorstwa Skarżącego (...). Również prawidłowo Sąd pierwszej instancji konkludował, że nieruchomości będące w posiadaniu osoby fizycznej, które nie wchodzi w skład przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego, tj. nie są i potencjalnie nie mogą być przeznaczone do realizacji określonych zadań gospodarczych przez prowadzącego przedsiębiorstwo, winny być opodatkowane podatkiem od nieruchomości według stawki podstawowej” (podobnie orzekł NSA w wyrokach z: 18 lipca 2012 r., sygn. akt II FSK 32/11; 15 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 902/12).

Należy zwrócić uwagę, że w doktrynie prawniczej wskazywano, iż celem ustawodawcy nie było opodatkowanie wyższymi stawkami podatku od nieruchomości każdej nieruchomości będącej w posiadaniu przedsiębiorcy, lecz jedynie nałożenie obowiązku zapłaty podatku od nieruchomości w najwyższej stawce na przedsiębiorców, których nieruchomości wchodzi w skład ich przedsiębiorstwa, niezależnie od tego, czy są one w danym momencie wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej, czy też nie (zob. B. Pahl, *Opodatkowanie gruntów i budynków będących w posiadaniu osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą, nabytych i wykorzystywanych w celach osobistych*, „Finanse Komunalne” nr 5/2010, s. 73; R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl, M. Popławski, *Podatki i opłaty lokalne. 601 pytań i odpowiedzi*, Warszawa 2012, s. 235 i 348). Samo współposiadanie nieruchomości przez przedsiębiorcę nie jest wystarczające do opodatkowania jej wyższą stawką podatku. Konieczny jest jeszcze jej bezpośredni (wykonywanie na nieruchomości określonych czynności składających się na działalność gospodarczą) lub pośredni (potencjalne wykonywanie na nieruchomości czynności składających się na działalność gospodarczą, gdy nieruchomość została nabyta pod przyszłe inwestycje gospodarcze) związek z działalnością gospodarczą prowadzoną przez chociażby jednego z współposiadaczy (zob. G. Dudar, *Stawka preferencyj-*

na w podatku od nieruchomości dla budynków zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie świadczenia usług zdrowotnych oraz opodatkowanie nieruchomości, [w:] *Podatki i opłaty lokalne w praktyce*, red. M. Popławski, Warszawa 2008, s. 102; L. Etel, *Opodatkowanie nieruchomości i obiektów budowlanych będących we współposiadaniu przedsiębiorcy i innego podmiotu*, „Prawo i Podatki” nr 7/2008, s. 21; R. Dowgier, i in., *op. cit.*, s. 235-237). Jeżeli zatem osoba fizyczna współposiada nieruchomość, która wchodzi w skład przedsiębiorstwa innego współposiadacza, to osoba taka jest zobowiązana do zapłaty podatku od nieruchomości w najwyższej stawce. O tym, że nieruchomość wchodzi w skład przedsiębiorstwa świadczy np. wprowadzenie jej do ewidencji środków trwałych, dokonywanie odpisów amortyzacyjnych i rozpoznawanie wydatków na jej utrzymanie jako kosztów uzyskania przychodów w podatkach dochodowych, treść aktu notarialnego, źródła finansowania zakupu nieruchomości (zob. K. Radzikowski, *Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 lipca 2012 r. w sprawie II FSK 32/11*, „Finanse Komunalne” nr 12/2012, s. 69-70, 72 i literatura tam przywołana).

Z przedstawionej analizy wynika, że w sprawie skarżących doszło do naruszenia ich konstytucyjnych wolności i praw na skutek zakwalifikowania gruntu do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, przy czym wystarczającą przesłanką takiej kwalifikacji było to, że osoba fizyczna, będąca współposiadaczem gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości, prowadzi działalność gospodarczą.

W ocenie Trybunału, zaskarżony przepis ma zbyt szeroki zakres zastosowania, nawet z uwzględnieniem wyłączeń, o których mowa w ostatnim zdaniu art. 1a ust. 1 pkt 3 u.p.o.l. Ustawodawca deklaruje, że obowiązek podatkowy i wysokość podatku zależy od: a) posiadania gruntu przez przedsiębiorcę, b) związku gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej. Równocześnie przyjmuje, że dla ustalenia tego związku wystarczy stwierdzenie, iż grunt pozostaje w posiadaniu przedsiębiorcy. W konsekwencji obowiązek podatkowy, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., zostaje nałożony na osoby posiadające grunty niemające związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Szczególnie rażące jest nałożenie takiego obowiązku na współposiadaczy gruntu wówczas, gdy jeden z nich nie jest przedsiębiorcą. Nieproporcjonalność ingerencji w konstytucyjne prawo własności polega na tym, że ustawodawca nie zastosował bardziej precyzyjnych kryteriów, pozwalających ustalić występowanie związku gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej. Zastosowane kryterium „posiadania gruntu przez przedsiębiorcę” nie realizuje deklarowanego przez ustawodawcę celu regulacji i prowadzi do nieuzasadnionego konstytucyjnie ograniczenia wolności majątkowej.

W konsekwencji zaskarżona regulacja prowadzi także do naruszenia równej ochrony praw majątkowych gwarantowanej przez art. 64 ust. 2 Konstytucji. Różnicuje bowiem posiadaczy gruntów, które nie mają związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podatnicy (osoby fizyczne) będący w podobnej sytuacji (posiadacze gruntów niemających związku z prowadzeniem działalności gospodarczej) opłacają podatek od nieruchomości według odmiennych stawek. Zdaniem Trybunału, zróżnicowanie to nie ma konstytucyjnego uzasadnienia w odniesieniu do osób posiadających grunty niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

4.4. Konkludując, Trybunał stwierdził, że art. 1a ust. 1 pkt 3 w związku z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l. rozumiany w ten sposób, że wystarczającą przesłanką zakwalifikowania gruntu podlegającego opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości do kategorii gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną będącą jego współposiadaczem, jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w związku z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

4.5. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, jeśli TK stwierdza niekonstytucyjność kwestionowanej regulacji chociażby z jednym ze wskazanych wzorców kontroli, postępowanie w zakresie badania zgodności tej regulacji z pozostałymi wzorcami kontroli może zostać umorzone ze względu za zbędność wyrokowania (zob. np. wyroki TK z: 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41; 16 lutego 2010 r., sygn. P 16/09, OTK ZU nr 2/A/2010, poz. 12; 30 lipca 2014 r., sygn. K 23/11, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 80).

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.