

PIOTR KOBYLSKI

Glosa do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18 października 2023 r., SK 23/19

1. Wstęp

Autor przedstawia częściowo krytyczną glosę do wyroku TK z 18 października 2023 r., SK 23/19¹, w którym Trybunał stwierdził, że regulacja prowadząca do zróżnicowania stawki podatku od nieruchomości w zależności od tego, czy garaż znajduje się w budynku mieszkalnym, czy jest wyodrębniony, jest niezgodna z Konstytucją RP². Zdaniem autora Trybunał słusznie rozstrzygnął sprawę na korzyść podatnika, umożliwiając zastosowanie niższej stawki podatkowej, bowiem podatnicy podatku od nieruchomości posiadający miejsce postojowe w garażu stanowiącym odrębną nieruchomość w budynku wielomieszkaniowym bądź miejsce postojowe przynależne do lokalu mieszkalnego powinni być traktowani w ten sam sposób. Niemniej jednak wykonanie niniejszego rozstrzygnięcia zostało odroczone, opierając się na błędnym rozumieniu okoliczności determinujących zastosowanie art. 190 ust. 3 Konstytucji RP. Skoro wyrok jest słuszny nie tylko *ad casum*, to konieczne jest uruchomienie jego waloru względem innych spraw dotyczących rzeczywistego wykorzystywania danego obiektu jako cechy decydującej o wysokości stawki podatku.

¹ Dz.U. 2023, poz. 2291.

² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.

2. Stan faktyczny i istota sporu

Ze stanu faktycznego wynikało, że skarżący nabyli do majątku objętego ustrojem ustawowej wspólności majątkowej lokal mieszkalny w budynku wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej oraz udział w lokalu użytkowym – garażu wielostanowiskowym, stanowiącym odrębną nieruchomość wraz z udziałem w nieruchomości wspólnej, z prawem wyłącznego korzystania z miejsca postojowego. Lokal mieszkalny, jak również hala garażowa znajdowały się w obrębie tego samego budynku mieszkalnego, sklasyfikowanego w księdze wieczystej i w gminnej ewidencji budynków. Organ podatkowy zastosował do opodatkowania miejsca postojowego stawkę podatkową przewidzianą dla budynków lub ich części pozostałych³. Skarżący zarzucili w odwołaniu, że chociaż pojęcie budynku mieszkalnego nie zostało zdefiniowane na gruncie ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, to jednak przepisy ustanawiają dla budynków mieszkalnych dwie odrębne maksymalne stawki – podatku od nieruchomości od budynków mieszkalnych niezajętych na prowadzenie działalności oraz podatku od nieruchomości od budynków mieszkalnych zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej. W ocenie skarżących skoro budynek był budynkiem mieszkalnym, to stawki przewidziane dla innego rodzaju budynków nie mogły mieć w sprawie zastosowania, tym bardziej że miejsce postojowe skarżących nie było również zajęte na potrzeby działalności gospodarczej. Samorządowe Kolegium Odwoławcze utrzymało w mocy zaskarżoną decyzję, stwierdzając, iż stawka dla budynków mieszkalnych ma charakter preferencyjny i nie wolno tej kategorii rozszerzać, obejmując nią części budynków niezwiązanych z funkcją mieszkaniową, tj. garaży.

W dalszej kolejności skargę podatników oddalił Wojewódzki Sąd Administracyjny podtrzymując pogląd zaprezentowany w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego⁴, zaznaczając, że może być mieszkalny, pozostały lub przeznaczony na działalność gospodarczą w rozumieniu art. 5 ust. 1 u.p.o.l. Wobec powyższego skarżący złożyli skargę konstytucyjną.

³ Zob. art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e ustawy z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, Dz.U. 2023, poz. 70 tekst jedn. ze zm., dalej: ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, u.p.o.l.

⁴ Zob. uchwała (7) NSA z 27 lutego 2012 r., II FPS 4/11, LEX nr 1110767.

3. Ocena wyroku

3.1. Uwagi ogólne

W punkcie wyjścia należy odnotować, że Trybunał w glosowanym orzeczeniu podjął się zagadnienia, które dotyczy bezpośrednio podatników dysponujących mieszkaniem wraz z miejscem garażowym w tym samym lokalu mieszkalnym czy udziałami w garażu wielostanowiskowym, który stanowi odrębny lokal. Dotychczas organy podatkowe wychodziły z założenia, że garaż stanowi samodzielny lokal o funkcji użytkowej, przez co nie może być częścią składową lokalu mieszkalnego. W kontekście tych rozważań warto sięgnąć do orzecznictwa sądów administracyjnych⁵, w którym przeważa pogląd, iż przesłankę rzeczywistego wykorzystywania nieruchomości, bądź obiektu budowlanego należy rozumieć bardzo wąsko. W praktyce miejsca postojowe przynależą do lokalu, stanowiąc część budynku o charakterze mieszkalnym, bądź dla hali garażowej zakładana jest odrębna księga wieczysta. Trybunał, przyjmując, że posiadanie miejsca postojowego w podziemnym garażu wielostanowiskowym jest immanentnym elementem mieszkania, założył zarazem, że podlega ono klasyfikacji według stawek przewidzianych dla budynków mieszkalnych, skoro zaspokajają podstawowe potrzeby bytowe ludzi w zakresie zamieszkiwania. Poza tym wyraził te same zastrzeżenia w definicji budowli i budynku, które dostrzegł przy okazji orzeczenia z 10 lipca 2023 r., SK 14/21⁶. Wówczas Trybunał stwierdził, że definicja budowli określona w art. 1a ust. 1 pkt 2 u.p.o.l. narusza art. 84 i 217 Konstytucji RP z uwagi na wymóg zachowania wyższego standardu prawa podatkowego.

Trybunał poprzestał w zasadzie na stwierdzeniu, że przepisy poddają się wielorakim interpretacjom, a prawo podatkowe powinno być jednoznaczne. Z uzasadnienia wyroku nie wynika jednak czy źródłem niekonstytucyjności

⁵ Wyrok NSA z 12 października 2011 r., II FSK 733/10, LEX nr 1098758; wyrok WSA w Bydgoszczy z 28 lipca 2009 r., I SA/Bd 346/09, LEX nr 514952; wyrok WSA w Białymstoku z 27 października 2010 r., I SA/Bk 353/10, LEX nr 694169; wyrok WSA w Olsztynie z 4 października 2012 r., I SA/Ol 359/12, LEX nr 1234866; wyrok WSA w Warszawie z 3 grudnia 2013 r., III SA/Wa 1842/13; wyrok WSA w Warszawie z 24 października 2014 r., III SA/Wa 310/14, LEX nr 1614176; wyrok WSA w Warszawie z 18 czerwca 2015 r., III SA/Wa 3341/14, LEX nr 1972227; wyrok WSA w Olsztynie z 7 lipca 2016 r., I SA/Ol 214/16, LEX nr 2107137; wyrok WSA w Warszawie z 12 kwietnia 2017 r., III SA/Wa 1603/16, LEX nr 2348973; wyrok WSA w Warszawie z 13 marca 2019 r., III SA/Wa 1355/18, LEX nr 3032028; wyrok WSA w Gliwicach z 14 kwietnia 2021 r., I SA/Gl 168/21, LEX nr 3176050; wyrok WSA w Gliwicach z 22 kwietnia 2022 r., I SA/Gl 1653/21, LEX nr 3344380; wyrok WSA w Gdańsku z 17 października 2023 r., I SA/Gd 1128/22, LEX nr 3618539.

⁶ Dz.U. 2023, poz. 1313.

jest błędne stosowanie prawa czy wadliwe sformułowanie przepisu. Poza tym w punkcie pierwszym sentencji wyroku wzorcami kontroli są art. 84 i 217 niezawierające praw podmiotowych w rozumieniu art. 79 ust. 1 Konstytucji RP. Powstaje zatem pytanie, czy w tym zakresie skarga konstytucyjna była w ogóle dopuszczalna⁷. Wprawdzie ustawa zasadnicza zapewnia każdemu równość w przedmiocie obciążeń podatkowych, to jednak w przypadku kontroli konstytucyjnej należy dodatkowo wyrazić naruszone wolności lub prawa konstytucyjne. Warunek ten nie został w głosowanym orzeczeniu spełniony, ponieważ zarówno z art. 84, jak i 217 Konstytucji RP wynika jedynie prawo do nakładania obowiązków na obywateli, ale nie konstytucyjne wolności lub prawa. Na marginesie na niedopuszczalność uczynienia art. 84 i 217 Konstytucji RP samodzielnymi wzorcami kontroli wskazywał w innych orzeczeniach sam Trybunał Konstytucyjny⁸.

Wątpliwości wywołuje także decyzja Trybunału w przedmiocie odroczenia utraty mocy obowiązującej opisywanej regulacji. Warto zauważyć, że względem skutków ustawa zasadnicza nie przejęła chociażby niemieckiego modelu nieważności niekonstytucyjnego aktu normatywnego, opierając się na koncepcji wzruszalności, którą wyposażono w bezwzględny skutek derogacyjny, będący efektem orzeczenia TK o niekonstytucyjności⁹. Mimo to Trybunał jest jednak władny określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego, jeśli jednak obiektywne okoliczności na to wskazują¹⁰. Trybunał Konstytucyjny nie wskazał, jakie konkretnie zagrożenie dla interesu publicznego mogłoby spowodować wejście w życie głosowanego orzeczenia z dniem ogłoszenia. Wydaje się, że oszacowanie strat dla samorządów gminnych z tytułu objęcia garaży z wyodrębnioną księgą wieczystą stawką mieszkalną podatku od nieruchomości wraz ze zwrotem nadpłaconego podatku za lata nieprzedawnione uprawdopodobniłoby przynajmniej, z jaką skalą niestabilności finansowej musiałyby się zmierzyć jednostki samorządu terytorialnego.

Z pewnością walorowi głosowanego wyroku nie pomaga fakt, że skład TK był wadliwy¹¹, co może rodzić wątpliwości w perspektywie art. 190

⁷ Zob. więcej M. Zubik, *Akt normatywny...*, s. 734.

⁸ M.in. wyrok TK z 5 listopada 2008 r., SK 79/06, OTK-A 2008, nr 9, poz. 153; postanowienie TK z 24 czerwca 2014 r., Ts 171/12, OTK-B 2014, nr 3, poz. 195.

⁹ L. Garlicki, *Niekonstytucyjność...*, s. 7.

¹⁰ Zob. więcej K. Goner, E. Łętowska, *Odroczenie utraty...*, s. 3; T. Esmund, *Reakcja prawodawcy...*, s. 40–41; B. Banaszak, *Skutki prawne...*, s. 9–21; M. Piechota, *Wsteczne określanie terminu...*, s. 62–77.

¹¹ Wyrok TK z 3 grudnia 2015 r., K 34/15, Dz.U. 2015, poz. 2129.

Konstytucji RP. Należy podkreślić, że w wydaniu niniejszego orzeczenia brała udział osoba, która została wybrana na sędziego TK w miejsce obsadzone wcześniej przez Sejm VII kadencji. Niewłaściwa obsada sądu powinna świadczyć o nieważności tego wyroku, ewentualnie o potraktowaniu go jako *sententia non existens*¹².

3.2. Immanentny element mieszkania

Jak wspomniano wyżej, Trybunał Konstytucyjny w głosowanym orzeczeniu wyraził pogląd, że garaż to immanentny element mieszkania¹³. Tak więc budynkiem w świetle ustawy o podatkach i opłatach lokalnych jest obiekt budowlany w rozumieniu przepisów Prawa budowlanego¹⁴, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz ma fundamenty i dach. Trzeba podkreślić, że przywołana regulacja nie wspomina o kategorii budynku, chociażby mieszkalnego. Co ważne, nie odwołują się w tym zakresie także przepisy Prawa budowlanego. Nie pozostaje zatem nic innego, jak odnieść się do potocznego rozumienia pojęcia „mieszkalny”. W piśmiennictwie wskazuje się, że „mieszkalny” to nadający się do zamieszkania, natomiast przez „mieszkanie” należy rozumieć zajmowanie danego pomieszczenia i traktowanie jako głównego miejsca swojego pobytu¹⁵. Z kolei w judykaturze utrwalił się pogląd, że o zaliczeniu danego o budynku do kategorii budynków mieszkalnych przesądza kryterium „zaspokajania podstawowych potrzeb mieszkaniowych właściciela i osób mu bliskich”¹⁶. Nie umniejszając znaczenia wykładni funkcjonalnej czy celowości, judykatura przyjęła, że budynkiem mieszkalnym jest budynek służący bądź przeznaczony do zaspokajania potrzeb mieszkaniowych¹⁷. Oczywiście posiłkowo można posłużyć się jeszcze art. 2 ust. 2 ustawy z 24 czerwca 1994 r. o własności lokali¹⁸. Przepis ten stosuje się odpowiednio również do samodzielnych lokali wykorzystywanych zgodnie z przeznaczeniem na cele

¹² M.in. P. Polak, *Związanie sądu...*, s. 64; M. Granat, *Kryzys obowiązywania...*, s. 3–20.

¹³ Por. M. Parulski, *Opodatkowanie garaży...*, s. 17–19; Ł. Samojłowicz, *Ewidencja...*, s. 139–140; K. Radzikowski, *Odrzucenie...*, s. 134–146.

¹⁴ Ustawa z 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane, Dz.U. 2024, poz. 725 tekst jedn. ze zm., dalej: pr. bud., Prawo budowlane.

¹⁵ S. Dubisz, *Uniwersalny słownik...*, s. 642.

¹⁶ Uchwała (5) NSA z 22 kwietnia 2002 r., FPK 17/01, LEX nr 52333; wyroki NSA: z 17 lutego 2009 r., II FSK 883/08, LEX nr 519896; z 22 września 2009 r., II FSK 542/08, LEX nr 585636.

¹⁷ Wyrok NSA z 12 października 2011 r., II FSK 335/11, LEX nr 1069890.

¹⁸ Dz.U. 2021, poz. 1048 tekst jedn.

inne niż mieszkalne. Jeśli przyjmiemy za punkt wyjścia niniejszą ustawę, to konsekwentnie należałoby przyjąć, że garaż może przynależeć do samodzielnego lokalu mieszkalnego, jak również stanowić odrębną własność, ale nie posiada waloru mieszkalnego. Ryszard Mastalski wskazuje jednak, że prawo podatkowe, aby mogło mieć zastosowanie, powinno opierać się na własnych pojęciach¹⁹.

Chociaż, jak wcześniej zauważono, ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nie definiuje pojęcia kategorii budynku, to jednak w regulacjach prawnych art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a oraz e u.p.o.l. do określonych w nich przedmiotów opodatkowania – budynków lub ich części dodano określenia „mieszkalne” oraz „pozostałe”. Ustawodawca tym samym przyznał, że w celu ustalenia odpowiedniej stawki podatku od nieruchomości należy co do zasady określić podstawową funkcję użytkową budynku. To dopiero bowiem pozwala na zaklasyfikowanie go do właściwej kategorii. Poza tym art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. a u.p.o.l. nie odróżnia część budynku mieszkalnego od lokalu o innym charakterze niż mieszkalny. Warto zatem ponownie sięgnąć do rozumienia potocznego, tym razem pojęcia „garaż”. Jest to pomieszczenie służące do przechowywania pojazdów mechanicznych, występuje zazwyczaj jako garaż jednopiętrowy, wielopiętrowy lub podziemny²⁰. Wykładnia językowa prowadzi jednak do niejednoznacznych rezultatów. Nic nie stoi bowiem na przeszkodzie, by wykorzystywać garaż jako część budynku mieszkalnego – przechowywane pojazdy w garażu służą dostarczaniu przedmiotów koniecznych do aktywności życiowej mieszkańców. W ten sposób łączy się mieszkaniową funkcją budynku oraz znajdujących się w nim lokali mieszkalnych. W konsekwencji taki garaż będzie zaspokajał potrzeby mieszkaniowe osób, które w budynku tym realizują potrzeby mieszkaniowe²¹. Z drugiej strony w piśmiennictwie wprost wskazuje się na garaże jako przykład „budynków pozostałych” z art. 5 ust. 1 pkt 2 lit. e u.p.o.l., czyli pozbawionych immanentnego elementu mieszkania²². Podobnie wypowiada się część judykatury, podkreślając, że o charakterze określonego budynku stanowią informacje zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Jest to o tyle istotne, że dane w nich zawarte co do zasady mają charakter dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa²³.

¹⁹ R. Mastalski, *Interpretacja...*, s. 98.

²⁰ S. Dubisz, *Uniwersalny słownik...*, s. 972.

²¹ Zob. wyrok NSA z 12 października 2011 r., II FSK 733/10.

²² L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty...*, komentarz do art. 5 u.p.o.l., s. 218; L. Etel, *Podatek od lokali...*, s. 33–38.

²³ Dz.U. 2023, poz. 2383 tekst jedn. ze zm.

3.3. Przesłanka rzeczywistego wykorzystywania nieruchomości

Niezwykle istotne z punktu widzenia niniejszych rozważań jest przywołana przez TK w glosowanym orzeczeniu przesłanka rzeczywistego wykorzystywania nieruchomości – w tym przypadku budynku. W piśmiennictwie wskazuje się, że przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych pozo- stawiają wiele swobody w tym zakresie z uwagi na wspomniany wcześniej brak definicji, które budynki lub ich części mają walor mieszkalny. W nurcie tych rozważań na uwagę zasługuje pogląd, wedle którego tzw. mieszkalność nieruchomości powinna być oceniana mając na uwadze obiektywne kryteria bez względu na rzeczywisty sposób wykorzystywania nieruchomości. Do takiego wniosku ma skłaniać fakt, że skoro ustawa o podatkach i opłatach lokalnych nakazuje stosować podwyższone stawki podatku choćby dla budynków mieszkalnych lub ich części zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej to zarazem wykorzystanie nieruchomości mieszkalnej do innych celów nie sprawia by taka nieruchomość miała stać się niemieszkalną²⁴. Jest to jednak błędna logika rozumowania, skoro przepisy ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nie ustalają tychże obiektywnych kryteriów. Tym bardziej, że granica pomiędzy budynkiem służącym zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych a budynkami pozostałymi jest nieprzejrzysta. Postęp technologiczny przyczynia się poza tym do dodatkowych zmian, zwłaszcza w Prawie budowlanym²⁵. W związku z tym nie można odmówić charakteru mieszkalnego także tym lokalom, które, jak zauważa TK w glosowanym wyroku, nie tylko przylegają do tego budynku, ale położone są poza nim, jeśli rzecz jasna znajdują się na tej samej nieruchomości gruntowej. Trudno odmówić racji Trybunałowi w tej kwestii, skoro utrwalił się pogląd w nauce prawa podatkowego, że nie można odebrać cechy mieszkalności takim pomieszczeniom, jak pralnia czy garderoba, chociaż pomieszczenia te nie są predystynowane do stałego pobytu²⁶. Okazuje się bowiem, że nawet pomieszczenia będące częścią lokalu mieszkalnego nie zawsze spełniają warunki „mieszkalne”. Tymczasem uzasadnienie do preferencyjnego opodatkowania jak najbardziej istnieje.

W ocenie TK wadliwa jest zatem założona przez NSA²⁷ konstrukcja prawna, która zakłada rozróżnienie na garaż stanowiący pomieszczenie

²⁴ Ł. Karczyński, *Opodatkowanie garaży...*, s. 93; M. Fabrowska, *Opodatkowanie garaży...*, s. 27.

²⁵ A. Kałużny, *Czy definicja budowl...*, s. 43.

²⁶ P. Borszowski, *Glosa...*, s. 50–52.

²⁷ Uchwała (7) NSA w Warszawie z 27 lutego 2012 r., II FPS 4/11.

przynależne do samodzielnego lokalu mieszkalnego oraz stanowiący odrębną własność lokalową. Oznacza to, że dla przedmiotu opodatkowania w znacznym stopniu przestaje mieć znaczenie, że w pierwszym przypadku nie stanowi odrębnego od samodzielnego lokalu mieszkalnego przedmiotu opodatkowania, a w drugim nie dzieli losu budynku mieszkalnego. Jak trafnie zauważa J. Repel, skoro podatek od nieruchomości jest podatkiem o charakterze majątkowym, to ten majątek powinien być opodatkowany tożsamą stawką podatkową²⁸. Poza tym nie można tracić z pola widzenia faktu, że co do zasady kupujący lokal mieszkalny nie ma faktycznego wpływu na taki wybór formy prawnej. To do dewelopera bądź spółdzielni mieszkaniowej zwykle należy ostateczna decyzja, czy garaż przejdzie we władanie kupującego lokal mieszkalny jako pomieszczenie przynależne, czy jednak jako udział we współwłasności garażu stanowiącego odrębną nieruchomość. Opierając się na założeniach ww. uchwały NSA, można by dojść do wniosku, że to od wspomnianych podmiotów, a nie przepisów prawa zależeć będzie opodatkowanie garażu²⁹. Szczegółowa analiza poglądów zawartych w głosowanym orzeczeniu prowadzi do konkluzji, że w praktyce stosowania przepisów prawa doszło do niczym nieuzasadnionego wyjścia poza tekst ustawy podatkowej³⁰, a w konsekwencji do błędnych wniosków.

3.4. Znaczenie ewidencji gruntów i budynków dla ustalenia podatku od nieruchomości

Generalnie przy ustalaniu podatku od nieruchomości bierze się pod uwagę dane zawarte w ewidencji gruntów i budynków. Trybunał w głosowanym orzeczeniu trafnie co do zasady podważył tę praktykę. Podstawy takiego działania rzecz jasna należy doszukiwać się w art. 21 ust. 1 ustawy z 17 maja 1989 r. – Prawo geodezyjne i kartograficzne³¹ oraz art. 1a ust. 3 u.p.o.l., chociaż zarazem ustawodawca wprost nie przewidział związania nią opodatkowania budynków³². O tym jednak, iż niniejsze zagadnienie stanowi przedmiot wykluczających się nawzajem poglądów, świadczy rozbudowane w tym zakresie piśmiennictwo³³. Z tego względu można spotkać się ze

²⁸ J. Repel, *Glosa...*, s. 184.

²⁹ Por. G. Dudar, *Opodatkowanie budynków...*, s. 4–7; W. Martyniuk, *Budowle spółdzielni...*, s. 64–72.

³⁰ Zob. R. Mastalski, *Interpretacja...*, s. 98–99.

³¹ Dz.U. 2024, poz. 1151 tekst jedn. ze zm.

³² Zob. K. Radzikowski, *Błędy i uchybienia...*, s. 68–78.

³³ Zob. m.in. B. Brzeziński, *Glosa...*, s. 214–215; L. Etel, *Dane z ewidencji...*, s. 24–26; B. Pahl, *Dane z ewidencji...*, s. 5–6; M. Wojtuń, *Opodatkowanie garaży...*, s. 111.

stanowiskiem, że ewidencja gruntów i budynków wiąże, jeżeli ustawy podatkowe odwołują się do niej wprost. Inny pogląd sugeruje, że dane z ewidencji mają walor dokumentu urzędowego, którego treść może jednak zostać podważona w toku postępowania dowodowego. Z kolei w trzecim ujęciu wskazuje się, że obowiązuje bezwzględne związanie danymi zawartymi w ewidencji gruntów i budynków, nawet jeżeli ustawa podatkowa bezpośrednio się do niej nie odnosi³⁴. Nie wchodząc szerzej w argumentację przedstawionych powyżej sposobów interpretacji przepisów prawa, Trybunał słusznie zauważył, że w przypadku garaży, ale także przy każdym innym obiekcie budowlanym, jakkolwiek zostałby sklasyfikowany – dane zawarte w ewidencji nie mogą determinować stawki podatku od nieruchomości. Tego wymaga art. 217 Konstytucji RP, który wprost stanowi, że elementy konstrukcji podatku muszą być regulowane ustawą. Wymiar podatku na podstawie danych ewidencyjnych opiera się wprawdzie na przepisie rangi ustawowej, to jednak już treść samego obowiązku podatkowego jest kształtowana przez regulację podustawową. Trybunał Konstytucyjny w głosowanym wyroku doprecyzował omawianą kwestię, wskazując zarazem, że musi to być ustawa podatkowa. Na tej zasadzie Trybunał doszedł do wniosku, że powyższe nie legitymizuje danych zawartych w ewidencji oraz zasad jej prowadzenia na potrzeby wymiaru podatku lokalnego. Informacje dotyczące spełnienia cech budynku mieszkalnego podlegają swobodnej ocenie, co w praktyce oznacza chociażby, że organ podatkowy ma obowiązek ocenić faktyczny charakter budynku, jeśli inne okoliczności wskazują, iż dane ewidencyjne pozostają w sprzeczności z rzeczywistością. Jak trafnie zauważa K. Radzikowski, postępowanie dowodowe w tym zakresie nierzadko wykracza poza samo ustalenie i zbadanie prawidłowości stanu ewidencyjnego³⁵.

4. Podsumowanie

Przeprowadzona w niniejszej glosie analiza pozwala na sformułowanie tezy, zgodnie z którą o ile możliwe jest zróżnicowanie wysokości stawki podatku od nieruchomości od budynków lub ich części w zależności od rzeczywistego wykorzystywania obiektu budowlanego, o tyle zróżnicowanie jednej

³⁴ K. Radzikowski, *Odrzucenie...*, s. 147; tak też wyroki NSA: z 5 marca 2013 r., II FSK 1399/11, LEX nr 1305426; z 11 czerwca 2013 r., II FSK 1959/11, LEX nr 1328135; z 14 czerwca 2013 r., II FSK 1948/11, LEX nr 1327877; z 26 czerwca 2013 r., II FSK 2043/11, LEX nr 1557814.

³⁵ K. Radzikowski, *Odrzucenie...*, s. 146.

grupy podatników według kryterium formy prawnej nabycia garażu nie ma racjonalnego uzasadnienia. Nie ulega wątpliwości zarazem, że organy podatkowe powinny weryfikować dane zawarte w informacjach składanych przez podatników, ale nie może się to odbywać, jak słusznie zauważył w głosowanym orzeczeniu Trybunał, na podstawie danych zawartych w ewidencji gruntów i budynków³⁶.

Nie zmienia to jednak faktu, iż w istocie TK wyszedł poza ramy skargi konstytucyjnej bądź zwyczajnie pominął istotę problemu. Gdyby przyjąć, że doszło do błędnego stosowania prawa, należałoby oczekiwać od Trybunału, że uzna się za niewłaściwy w tej sferze. Z kolei konsekwentne przyjęcie, że problemem jest błędna regulacja, oznacza niekonstytucyjność znacznej liczby przepisów podatkowych.

Na zakończenie wypada z dezaprobatą przyjąć także zastosowanie art. 190 ust. 3 Konstytucji RP przez Trybunał w głosowanym orzeczeniu. W ocenie autora niniejszej glosy nie było podstaw do jego zastosowania, a przynajmniej TK nie przybliżył klarownych do tego przesłanek. Powołanie się na interes publiczny, związany z trudną sytuacją finansową samorządów gminnych, wprawdzie nie zamyka ścieżki do wzruszenia orzeczeń zapadłych w sprawie skarżących, w związku z którymi została złożona skarga konstytucyjna, to jednak ogranicza ścieżkę dla innych podatników do wznowienia postępowania w zakresie wymiaru podatku w trybie art. 190 ust. 4 Konstytucji RP. Skorzystanie przez TK z tzw. przywileju korzyści nie może ograniczać się jedynie do ochrony interesu publicznego, bowiem, jak trafnie wskazuje M. Florczak-Wątor, ma służyć także „ochronie interesu prywatnego przez wykorzystanie stwierdzonej niekonstytucyjności w ramach konkretnego postępowania sądowego”³⁷. Dziwi w tym zakresie takie zachowanie Trybunału, który nie zdecydował się nawet na kalkulację kosztów związanych z natychmiastowym uruchomieniem postępowań wznowieniowych. Z tego względu bez odpowiedzi pozostaje pytanie o skalę szkody, jaką ponieśli podatnicy w związku z nie tyle już nieczytelnym tekstem ustaw podatkowych, ile z niesprawiedliwą i nieracjonalną podstawą opodatkowania majątku.

Konkludując, głosowane orzeczenie mogłoby stanowić istotny krok w naprawie systemu opodatkowania nieruchomości, gdyby nie wątpliwości natury *stricto* konstytucyjnej, poczynszyszy od dopuszczalności omawianej skargi, a skończywszy na zastrzeżeniach formalnoprawnych dotyczących składu orzekającego.

³⁶ Inaczej B. Pahl, *Problematyka opodatkowania...*, s. 33.

³⁷ M. Florczak-Wątor, „Przywilej korzyści”..., s. 39.

Abstract

Commentary on the Judgment of the Constitutional Tribunal of October 18, 2023, case SK 23/19

The author presents a partially critical commentary on the Constitutional Tribunal's judgment of October 18, 2023 (case SK 23/19), in which the Tribunal held that regulations leading to differentiation in real estate tax rates depending on whether a garage is located within a residential building or is a separate structure, are inconsistent with the Constitution of the Republic of Poland. The commented judgment could have represented a significant step toward rectifying the real estate taxation system, were it not for constitutional doubts of a strictly fundamental nature, ranging from the admissibility of the complaint itself to formal and procedural objections concerning the composition of the adjudicating panel.

Keywords: real estate tax, inherent element of residential property, criterion of actual property usage, land and building register

PIOTR KOBYLSKI  <https://orcid.org/0000-0002-0345-904X>

Doktor nauk społecznych w dyscyplinie naukowej nauki prawne, adiunkt na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Radomskiego im. Kazimierza Pułaskiego; radca prawny w Sieć Badawcza Łukasiewicz – Instytucie Technologii Eksploatacji.

Bibliografia

- Banaszak B., *Skutki prawne pod względem czasowym orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego w stosunku do aktu prawnego uznanego za niekonstytucyjny*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2014, t. 56, nr 5.
- Borszowski P., *Glosa do wyroku NSA z dnia 12 października 2011 r., II FSK 733/10*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 3.
- Brzeziński B., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 30 października 2007 r. (I SA/Wr 819/07)*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2008, nr 3.
- Dubisz S., *Uniwersalny słownik języka polskiego PWN*, t. 2, Warszawa 2003.
- Dudar G., *Opodatkowanie budynków mieszkalnych znajdujących się w posiadaniu przedsiębiorcy – glosa do wyroku NSA z dnia 22 lipca 2009 r. sygn. akt II FSK 460/08*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2009, nr 10.

- Esmund T., *Reakcja prawodawcy na wyroki Trybunału Konstytucyjnego z klauzulą odraczającą wydane w latach 2008–2009*, „Przegląd Sejmowy” 2011, nr 1.
- Etel L., *Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 6.
- Etel L., *Podatek od lokali garażowych*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 5.
- Etel L., Presnarowicz S., Dudar G., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Fabrowska M., *Opodatkowanie garaży stanowiących część budynku mieszkalnego podatkiem od nieruchomości*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2012, nr 1.
- Florczak-Wątor M., *„Przywilej korzyści” w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sejmowy” 2012, nr 6.
- Garlicki L., *Niekonstytucyjność – formy, skutki, procedury*, „Państwo i Prawo” 2016, z. 9.
- Gonera K., Łętowska E., *Odroczenie utraty mocy niekonstytucyjnej normy i wznowienie postępowania po wyroku Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2008, z. 6.
- Granat M., *Kryzys obowiązywania Konstytucji RP*, „Państwo i Prawo” 2023, z. 9.
- Mastalski R., *Interpretacja prawa podatkowego, źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989.
- Kałążny A., *Czy definicja budowli nie ma granic? O możliwym wpływie uchwały NSA, III FPS 2/22, na zakres opodatkowania podatkiem od nieruchomości. Glosa do uchwały NSA z 10.10.2022 r., III FPS 2/22*, „Przegląd Podatkowy” 2023, nr 3.
- Karczyński Ł., *Opodatkowanie garaży w budynkach mieszkalnych podatkiem od nieruchomości*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2012, nr 4.
- Martyniuk W., *Budowle spółdzielni mieszkaniowych a opodatkowanie podatkiem od nieruchomości*, „Samorząd Terytorialny” 2020, nr 5.
- Mastalski R., *Interpretacja prawa podatkowego – źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, Wrocław 1989.
- Pahl B., *Dane z ewidencji gruntów i budynków a wymiar podatku od nieruchomości, rolnego i leśnego*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 11.
- Pahl B., *Problematyka opodatkowania budynków i lokali garażowych*, „Finanse Komunalne” 2011, nr 4.
- Parulski M., *Opodatkowanie garaży podatkiem od nieruchomości*, „Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2011, nr 6.
- Piechota M., *Wsteczne określanie terminu utraty mocy obowiązującej niekonstytucyjnych przepisów zmieniających lub uchylających*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 3.
- Polak P., *Związanie sądu wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego wydanym w nieprawidłowo umocowanym składzie (refleksje na tle wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 czerwca 2018 r., sygn. akt V SA/Wa 459/18)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2020, nr 3.

- Radzikowski K., *Błędy i uchybienia organu ewidencyjnego a związanie wymiaru podatków lokalnych danymi z ewidencji gruntów i budynków. Glosa do wyroku NSA z 11.07.2012 r. (II FSK 2632/10)*, „Finanse Komunalne” 2014, nr 10.
- Radzikowski K., *Odrzucenie na potrzeby wymiaru podatków lokalnych dokumentu urzędowego w postaci ewidencji gruntów i budynków. Glosa do wyroków NSA z 5 czerwca 2014 r. (II FSK 1581/12 i II FSK 1889/13)*, „Finanse Komunalne” 2016, nr 1–2.
- Repel J., *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 27 lutego 2012 r. (sygn. akt II FPS 4/11)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, nr 4.
- Samojłowicz Ł., *Ewidencja gruntów i budynków w podatku od nieruchomości*, Katowice 2019.
- Wojtuń M., *Opodatkowanie garaży podziemnych oraz parkingów usytuowanych w obrębie budynków galerii handlowych – przegląd orzecznictwa*, „Glosa – Prawo Gospodarcze w Orzeczeniach i Komentarzach” 2016, nr 1.
- Zubik M., *Akt normatywny jako przedmiot kontroli Trybunału Konstytucyjnego*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2014, t. 31.