

Warszawa, dnia 03 stycznia 2018 r.

RZĄDOWE CENTRUM LEGISLACJI
DEPARTAMENT PRAWNY I POSTĘPOWAŃ PRZED
TRYBUNAŁEM KONSTITUCYJNYM

RCL.DPPTK.590.32/2017

INFORMACJA O WYROKU

TRYBUNAŁU KONSTITUCYJNEGO

Z DNIA 12 GRUDNIA 2017 R. W SPRAWIE O SYGN. AKT SK 13/15¹

I. Problem konstytucyjny.

Wyrok z dnia 12 grudnia 2017 r. wydany został po rozpatrzeniu przez Trybunał Konstytucyjny skargi konstytucyjnej wniesionej przez małżonków będących podatnikami podatku od nieruchomości. Po uprzednim wyczerpaniu drogi sądowej Skarżący zakwestionowali zgodność z wzorcami konstytucyjnymi art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 2 ust. 1 pkt 1, w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych².

Jak wynika ze stanu faktycznego sprawy, Skarżący nabyli w 2001 r. do majątku objętego wspólnością majątkową małżeńską nieruchomość gruntową, stając się w ten sposób podatnikami podatku od nieruchomości. Wysokość podatku była początkowo ustalana według stawek przewidzianych dla gruntów niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Po uzyskaniu wiedzy o fakcie prowadzenia działalności gospodarczej przez jednego ze współwłaścicieli, organ podatkowy wznowił postępowania podatkowe i decyzjami z dnia 3 grudnia 2010 r. uchylił swoje poprzednie decyzje w sprawach wymiaru podatku od nieruchomości za lata 2005 – 2009. W decyzjach wydanych w wyniku wznowienia postępowania organ ustalił Skarżącym zobowiązania podatkowe według stawek właściwych dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a więc według stawek wyższych.

¹ Sentencja wyroku została ogłoszona dnia 20 grudnia 2017 r. w Dz. U. poz. 2372.

² Dz. U. z 2017 r. poz. 1785 i 2141; zwana dalej: „u.p.o.l.”.

Podlegająca opodatkowaniu nieruchomości nie wchodziła w skład przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 55¹ Kodeksu cywilnego, jak również nie była faktycznie wykorzystywana na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej. Organy podatkowe i sądy administracyjne rozpoznające sprawę, uznały jednak – zgodnie z dominującą linią orzeczniczą – iż sam fakt bycia przedsiębiorcą przez jednego ze współwłaścicieli powoduje, że nieruchomość powinna być zakwalifikowana jako związana z prowadzeniem działalności gospodarczej, co oznacza opodatkowanie jej wyższą stawką podatku od nieruchomości. Stanowiska takiego nie podzielili Skarżący. W skardze konstytucyjnej podnieśli oni m.in., że opodatkowanie nieruchomości według stawki przewidzianej dla nieruchomości związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej jest dyskryminujące względem współmałżonka, który nie prowadzi działalności gospodarczej, a pozostaje współwłaścicielem nieruchomości. Skarżący zakwestionowali ponadto zastosowanie wyższej stawki podatkowej w stosunku do współmałżonka, który co prawda prowadzi działalność gospodarczą, jednak nie wykorzystuje do tego celu nieruchomości, będącej przedmiotem opodatkowania.

Trybunał Konstytucyjny ustalił, że problem konstytucyjny rozpatrywany w przedmiotowej sprawie dotyczy zgodności z Konstytucją przyjmowanej przez organy podatkowe i sądy wykładni art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. z art. 5 ust. 1 pkt 1 lit. a u.p.o.l., zgodnie z którą 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, bez względu na to czy nieruchomość ta jest faktycznie wykorzystywana na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

II. Wzorce kontroli.

Jako wzorce kontroli Skarżący powołali: art. 84 w zw. z art. 20, art. 21, art. 22, art. 31, art. 32 oraz art. 64 w zw. z art. 2 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny uznał, że zarzuty skargi konstytucyjnej koncentrują się przede wszystkim na nieproporcjonalnym naruszeniu prawa do równej ochrony własności i praw majątkowych. W rezultacie za adekwatne wzorce kontroli w przedmiotowej sprawie przyjęto art. 2 w zw. z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

III. Treść orzeczenia.

W omawianym wyroku Trybunał Konstytucyjny orzekł, że art. 1a ust. 1 pkt 3 w zw. 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 zw. z art. 64 ust. 1 i 2 oraz art. 84 w zw. z art. 32 ust. 1 Konstytucji. Ponadto Trybunał umorzył postępowanie w pozostałym zakresie.

Wydany wyrok jest wyrokiem interpretacyjnym – stanowi ocenę konstytucyjności normy dekodowanej w określony sposób na podstawie kwestionowanych przepisów. W tym kontekście należy przywołać stanowisko Trybunału Konstytucyjnego, przypomniane również w uzasadnieniu omawianego wyroku, zgodnie z którym konieczność dokonania kontroli konstytucyjności aktu normatywnego zachodzi nie tylko wtedy, gdy ma on jednolite, utrwalone rozumienie w orzecznictwie sądów, ale również wtedy, gdy brzmienie przepisu jest bezpośrednim źródłem rozbieżności interpretacyjnych utrudniających określenie sytuacji prawnej jednostki.

Przed przystąpieniem do właściwej analizy merytorycznej przedstawionego problemu konstytucyjnego, Trybunał odniósł się do zagadnienia adekwatności art. 64 Konstytucji jako wzorca kontroli w sprawach dotyczących przepisów daninowych. Ingerencja w sferę prawa własności należy bowiem do zasadniczej treści podatku i innych danin publicznych, znajdując wyraźne umocowanie w przepisach Konstytucji (art. 84 i art. 217). Nakładanie danin publicznych co do zasady nie może być zatem traktowane jako ograniczenie prawa własności. Regulację prawną dotyczącą obowiązków podatkowych należy natomiast rozpatrywać w kategorii relacji między obowiązkami konstytucyjnymi, a ochroną konstytucyjnych wolności i praw. Jednocześnie jednak Trybunał przypomniał i podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko, zgodnie z którym regulacje prawa daninowego mogą być oceniane z perspektywy proporcjonalności ograniczenia prawa własności w szczególnych przypadkach, tj. gdy ustawodawca pod pozorem regulacji daninowej ustanawia instrument służący celom innym niż fiskalne (np. nacjonalizacyjnym czy represyjnym) oraz, gdy regulacje daninowe normują sferę realizacji obowiązku daninowego (np. zwrot podatku, deklaracje podatkowe), a nie jego nakładania. W takich przypadkach art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji będą stanowić adekwatne wzorce kontroli regulacji daninowej.

W przedmiotowej sprawie – wobec niezastnienia żadnej ze wskazanych wyżej przesłanek – Trybunał dokonał oceny proporcjonalności zaskarżonych przepisów w oparciu o zasadę proporcjonalności, wyprowadzoną z art. 2 Konstytucji. Zasada ta ogranicza

dopuszczalną wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, stanowiąc ochronę jednostki przed nadmiernym fiskalizmem. Ponieważ obowiązki daninowe są zawsze korelatem ograniczeń praw i wolności, zarzut naruszenia tej zasady może być skutecznie podnoszony również w skardze konstytucyjnej. Ponadto, wskazując na art. 217 Konstytucji, w uzasadnieniu omawianego wyroku podkreślono, że swobodę ustawodawcy w zakresie ustanawiania danin publicznych ogranicza również zakaz określania przedmiotu opodatkowania w oderwaniu od deklarowanego celu nałożenia obowiązku podatkowego. Trybunał zwrócił także uwagę na konieczność poszanowania przez ustawodawcę wywodzonej z art. 32 ust. 1 Konstytucji zasady równego nakładania obowiązków podatkowych.

W uzasadnieniu wyroku z dnia 12 grudnia 2017 r. podniesiono, że przyjęta w sprawie Skarżących interpretacja poddanych kontroli przepisów nie uwzględnia, iż przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi występują w obrocie prawnym w dwojakim charakterze: jako osoby prywatne oraz jako przedsiębiorcy. Nieuwzględnienie tego rozróżnienia przez prawodawcę podatkowego może prowadzić do zachwiania właściwej proporcji między 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 naruszać zasadę równego nakładania obowiązków podatkowych (art. 32 ust. 1 Konstytucji). W ocenie Trybunału taka sytuacja miała miejsce w rozpatrywanej sprawie. Samo prowadzenie działalności gospodarczej przez osobę fizyczną nie jest bowiem relewantną przesłanką dla opodatkowania gruntu stawką podatkową od gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej (stawka wyższa). *Ratio* stosowania podwyższonej stawki stanowi bowiem potencjalna możliwość uzyskiwania przychodów z wykorzystania danych gruntów. W związku z tym na potrzeby opodatkowania podatkiem od nieruchomości konieczne jest ustalenie faktycznego wykorzystania opodatkowanego gruntu na cele prowadzenia działalności gospodarczej. Tymczasem przyjęty przez część judykatury sposób wykładni poddanych kontroli przepisów powoduje, że obowiązek podatkowy w wyższym wymiarze zostaje powiązany z gruntami niemającymi faktycznego związku z prowadzeniem działalności gospodarczej. Szczególnie rażący przypadek stanowi nałożenie takiego obowiązku na współposiadaczy wówczas, gdy jeden z nich nie jest przedsiębiorcą. Brak precyzyjnych kryteriów pozwalających ustalić występowanie związku gruntu z prowadzeniem działalności gospodarczej powoduje, że przyjęty sposób wykładni kontrolowanych przepisów prowadzi do nieproporcjonalnej ingerencji w konstytucyjne prawo

własności oraz do naruszenia zasady równej ochrony praw majątkowych. Zróżnicowanie takie nie znajduje konstytucyjnego uzasadnienia w przypadku osób posiadających grunty niezwiązane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Piotr Ołdak
Wicedyrektor
Departamentu Prawnego i Postępowań przed
Trybunałem Konstytucyjnym
w Rządowym Centrum Legislacji

/-podpisano bezpiecznym podpisem elektronicznym
weryfikowanym przy pomocy ważnego
kwalifikowanego certyfikatu/

Sprawę prowadzi: Karol Grzybowski